

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

---

Aleksi Riuttala

MYYNNIN OIKAISUERÄT ARVONLISÄVEROTUKSESSA  
– HEIJASTEPIINTAA KIRJANPITOON

---

Pro gradu –tutkielma  
Vero-oikeus  
Tampere 2017

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

RIUTTALA, ALEKSI: Myynnin oikaisuerät arvonlisäverotuksessa – heijastepintaa kirjanpitoon

Pro gradu –tutkielma, XIV + 75 s.

Vero-oikeus, syyskuu 2017

---

Käsillä olevassa tutkielmassa on tarkasteltu kansallisesti sitä, mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa. Tutkielman pääpaino on kuitenkin arvonlisäverotuksellisen sisällön tarkastelemisessa. Tutkielman tutkimusmetodi on lainopillinen. Näin ollen tutkimuksen metodologia on nojautunut yhtäältä sekä voimassa olevan oikeustilan tulkitsemiseen että oikeustilajärjestelmän systematisointiin. Tutkimuksessa on lisäksi hyödynnetty vertailua kirjanpito- ja arvonlisäverojärjestelmän välillä. Tutkielman keskeinen lähdeaineisto muodostuu arvonlisäverotusta ja kirjanpitoa koskevasta normistosta, oikeus- ja verotuskäytännöstä sekä arvonlisäverotuksesta ja kirjanpidosta kirjoitetuista teoksista sekä artikkeleista.

Myynnin oikaisuerät ovat tulon vähennys- tai lisäyseriä, joilla tulo kirjataan lopullisesti toteutuneeseen määräänsä. Näin ollen niillä oikaistaan arvonlisäveron perustetta ja tilitettävää veroa. Lopullisessa veron perusteessa on huomioitu pääsuoritteen lisäksi kaikki hinnanlisät sekä lopulliseen vastikkeeseen kohdistuneet oikaisuerät. Ostajan maksaman vastikkeen ja oikaisueränä käsiteltävän erän välisen yhteyden tulee olla riittävän selvä ja yksiselitteinen, jotta voidaan puhua myynnin oikaisueristä arvonlisäverotuksessa. Näin asianlaia on esimerkiksi osuuskunnan maksamissa ylijäämänpalautuksissa. Myynnin oikaisuerien suhteen tulee kiinnittää huomiota myyjän ja ostajan välisen sopimuksen tosiasialliseen sisältöön ja maksettavan erän luonteeseen. Myynnin oikaisuerien kannalta keskeistä on se, onko maksettu korvaus suhteutettu tavarän tai palvelun hintaan.

Kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen välistä suhdetta voitaisiin tiivistäen kuvata sidosteiseksi, jota heijastavat esimerkiksi luottotappio-tilanteet. Vaikka arvonlisäverotus ja kirjanpito ovat Suomessa kohtuullisen hyvin yhteensopivia, voidaan niiden sisällä ja välillä havaita tietyntyyppistä ongelmaa esimerkiksi neutraliteetin kannalta. Esimerkiksi arvonlisäverollinen liikevaihto eroaa kirjanpidollisesta liikevaihdosta, kirjanpidossa myyntiin kohdistuvia oikaisuja ei tehdä ainoastaan liikevaihtovaikutteisesti ja arvonlisäveronormiston asettamat aikarajoitukset eroavat kirjanpitoonormiston vastaavista. Lisäksi arvonlisäverotusta ja kirjanpitoa keskeisesti ohjaava suoritteperusteisuus ei toteudu samalla tavoin arvonlisäverotuksessa kuin kirjanpidossa. Arvonlisäverotuksen poikkeustilanteet tekevät sekä arvonlisäverotuksesta että siihen kytkeytyvästä kirjanpidosta kompleksista. Järjestelmien eroavaisuuteen ja kompleksisuuteen voitaisiin oletettavasti vastata neutraalilla ja yksinkertaisemmalla arvonlisäverojärjestelmällä.

# Sisällysluettelo

|   |           |
|---|-----------|
| LÄHDELUETTELO.....  | II        |
| OIKEUSTAPAUSLUETTELO .....  | X         |
| LYHENTEET .....   | XIII      |
| <b>1. JOHDANTO .....</b>  | <b>1</b>  |
| 1.1 TUTKIMUSAIHEEN ESITTELY .....   | 1         |
| 1.2 KYSYMYKSENASETTELU .....  | 2         |
| 1.3 RAJAUKSET .....   | 4         |
| 1.4 TUTKIMUSMETODI .....  | 5         |
| 1.5 KESKEISET LÄHTEET .....   | 8         |
| 1.6 KESKEISET ARVONLISÄVEROTUSTA JA KIRJANPITOA KOSKEVAT PERIAATTEET .....  | 8         |
| 1.7 KANSALLINEN ARVONLISÄVERONORMISTO UNIONIN OIKEUDEN RINNALLA .....   | 11        |
| 1.8 TUTKIELMAN RAKENNE .....  | 13        |
| <b>2. MYNNIN OIKAISUERÄT ARVONLISÄVEROTUKSESSA.....</b>   | <b>15</b> |
| 2.1 ARVONLISÄVERON PERUSTE JA OIKAISUERÄT .....   | 15        |
| 2.2 MYNNIN OIKAISUERÄT ARVONLISÄVEROTUKSESSA – LÄHTÖKOHTANA ARVONLISÄVEROLAIN 78 § .....  | 17        |
| 2.2.1 Vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuera .....                        | 17        |
| 2.2.2 Ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuera ..... | 26        |
| 2.2.3 Verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio.....   | 30        |
| 2.2.4 Palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.....  | 33        |
| 2.3 RAJANVETOA MYNNIN OIKAISUERIEN JA VAHINGONKORVAUSTEN VÄLILLÄ .....  | 36        |
| <b>3. HEIJASTEPIINTAA KIRJANPITOON .....</b>  | <b>44</b> |
| 3.1 MYNNIN OIKAISUERÄT KIRJANPIDOSSA .....  | 44        |
| 3.2 BRUTTO- JA NETTOKIRJAUSMENETTELY .....  | 50        |
| 3.3 ARVONLISÄVEROTUS JA KIRJANPITO RINNAKKAIN .....   | 53        |
| 3.3.1 Myynnin oikaisuera arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon kohtaamispisteessä.....   | 53        |
| 3.3.2 Kirjanpito arvonlisäverotuksen kannalta.....  | 56        |
| <b>4. KOKOAVASTI TUTKIELMASTA .....</b>   | <b>59</b> |
| 4.1 YLEISESTI TUTKIELMAN TAVOITTEISTA JA TARKOITUKSESTA.....  | 59        |
| 4.2 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....  | 61        |
| <b>5. LOPUKSI .....</b>   | <b>69</b> |
| 5.1 NEUTRALITEETTI ARVONLISÄVEROTUKSEN JA KIRJANPIDON KOHTAAMISPISTEESSÄ .....  | 69        |
| 5.2 MAHDOLLISET JATKOTUTKIMUSAIHEET TUTKIELMAN VALOSSA .....  | 73        |

## Lähdeluettelo

Euroopan komissio 2010

Commission Staff Working Document. Accompanying Document To The Green Paper On The Future of VAT. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System. Bryssel 1.12.2010 (*Internet-lähde 14.9.2017*).

HE 110/2016

Hallituksen esitys 110/2016 eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.

HE 39/2016

Hallituksen esitys 39/2016 eduskunnalle laiksi työntekijöiden lähettämisestä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 29/2016

Hallituksen esitys 29/2016 eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 89/2015

Hallituksen esitys 89/2015 eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.

HE 110/2007

Hallituksen esitys 110/2007 eduskunnalle arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 266/2002

Hallituksen esitys 266/2002 eduskunnalle laiksi arvonnäverolain ja kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n muuttamisesta.

HE 173/1997

Hallituksen esitys 173/1997 eduskunnalle kirjanpitolain sekä laiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta.

HE 39/1996

Hallituksen esitys 39/1996 eduskunnalle arvonnäverolain muuttamisesta.

HE 283/1994

Hallituksen esitys 283/1994 eduskunnalle arvonnäverolain muuttamisesta.

HE 88/1993

Hallituksen esitys 88/1993 eduskunnalle arvonnäverolain.

Helminen 2016

Helminen, Marjaana. EU-vero-oikeus. Alma Talent. 2016.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari. Yleisen oikeustieteen julkaisuja. Mitkä menetit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki. 2011.

Hokkanen yms. 2013

Hokkanen, Marja. Johansson, Andreas. Joki-korpi, Titta. Jokinen, Miika. Kallio, Mika. Laitinen, Juha. Pokkinen, Maarit. Salomaa, Petri. Virtanen, Maritta. Arvonnäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media. 2013.

Husa yms. 2005

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo. Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki. 2005.

Ihantola yms. 2016

Ihantola, Eeva-Mari – Leppänen, Pasi – Kuhanen, Hanna. Yrityksen kirjanpidon perusteet ja sovellusharjoitukset. Gaudeamus. 2016.

Juanto – Linnakangas 2011

Juanto, Leila – Linnakangas, Esko. Yritysmuodon ja yrityskoon vaikutuksista kulutusverotuksessa. Lakimies 2011/7-8, s. 1507–1523.

Jokinen 2017

Jokinen, Miika. Changes In Reporting And Accounting For VAT. Indirect Tax News: April 2017, Issue 1. BDO. Brussels Worldwide Services BVBA, April 2017.

Kerbs 2016

Kerbs, Teija. Juoksevasta kirjanpidosta tilinpäätökseen. Helsingin seudun kauppakamari. 2016.

KILA 2011

Kirjanpitolaustakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista. 2011.

KILA 2008

Kirjanpitolaustakunnan ohje arvonlisäveron kirjaamisesta. 2008.

KILA 2006

Kirjanpitolaustakunnan yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä. 2006.

Knuutinen 2015

Knuutinen, Reijo. Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 2015/6, s. 811–833.

Kolehmainen 2009

Kolehmainen, Esa. (toim.) Oikeus ja Kritiikki. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. 2009.

Laitinen – Laitinen 2014

Laitinen, Teija – Laitinen, Erkki. Yrityksen maksukyky: arviointi ja ennakkointi. KHT-media. 2014.

Leppiniemi – Kaisanlahti 2016

Leppiniemi, Jarmo – Kaisanlahti, Timo. Kirjanpitolaki – Kommentaari (4.p.). Sanoma Pro. 2016.

Leppiniemi – Walden 2014

Leppiniemi, Jarmo. Walden, Risto. Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Talentum. 2014.

Lindfors 2010

Lindfors, Hannele. Kymenlaakson kauppakamari. Liikevaihtoon luettavat erät. Lakiasiat 4/2010, s. 13–15.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti. Millainen on hyvä verojärjestelmä. Verotus 2/2013, s. 131–144.

Myrsky 2004

Myrsky, Matti. Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39–55.

Määttä 2015

Määttä, Kalle. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari, Helsingin Kamari Oy. 2015.

Määttä 2014

Määttä, Kalle. Verolakien tulkinta. Helsinki. Edita. 2014.

Määttä 2013a

Määttä, Kalle. Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 366–375.

Määttä 2013b

Määttä, Kalle. Mietteitä verolain tulkinnasta. Artikkelijulkaistu Edilexissä 14.6.2013. Julkaistu aiemmin teoksessa Vero ja finanssi, Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta (toim. Mieho). Edita Publishing Oy. 2013.

Nykänen 2013

Nykänen, Pekka (toim.). Johdatus oikeusjärjestykseen. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu. 2013.

Penttilä 2001

Penttilä, Seppo. Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta. Teoksessa Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo (toim.). Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere. 2001.

Pikkujämsä 2011

Pikkujämsä, Mikko. Suoritushäiriöiden alv-ongelmia. Verotus 2/2011, s. 133–148.



Riitamaa – Vihervuori 2014

Riitamaa, Eija – Vihervuori, Hannu. Arvonlisäveron määrääminen ja tuloveron oikaisu: netto vai brutto? (Die Festsetzung der Mehrwertsteuer und die Berichtigung der Einkommensteuer: Netto odet Brutto?). Defensor Legis N:o 3/2014, s. 424–431.

Saukko 2009

Saukko, Petri. Arvonlisäverotuksen soveltamisala vähennysoikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä. Verotus 4/2009, s. 406–419.

Siltala 2001

Siltala, Raimo. Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. 2001.

Sirpola – Tannila 2014

Sirpoma, Pirita – Tannila, Eija. Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari. 2014.

Ståhlberg – Karhu 2013

Ståhlberg, Pauli. Karhu, Juha. Suomen vahingonkorvausoikeus. Talentum. 2013.

Swinkels 2008

Swinkels, Joep. Cancellation Charges and Compensations under EU VAT. International VAT Monitor. Nov./Dec. 2008, s. 430–437.

Sääski Keskitalo 2013

Sääski Keskitalo, Wisa M. Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset. Verotus 1/2013, s. 90.

Timonen 1998

Timonen, Pekka. Oikeustaloustiede – mitä se on? Lakimies 1998/1, s. 100–114.

Vahtera 2011

Vahtera, Veikko. Osakeomistuksen riski ja sääntely (akateeminen väitöskirja). Lakimiesliiton kustannus. 2011.

Valtiokonttori 2017

Valtiokonttori. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirja. Verkkolähde (julkaistu Valtiokonttorin kotisivuilta). 2017.

VaVM 91/1994

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 91/1994.

VATT 2013

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT). Government Institute for Economic Research. Hyvän veropolitiikan periaatteet. VATT Analyysi. Julkaisut 63. Helsinki. 2013.

Verohallinnon ohje 2014

Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.

Verohallinnon ohje Dnro A122/200/2015

Verohallinnon ohje A122/200/2015 Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa.

Verohallinnon ohje Dnro A56/200/2015.

Verohallinnon ohje A56/200/2015 Arvonlisäveron erityisjärjestelmästä.

Verohallinnon ohje Dnro A43/200/2015.

Verohallinnon ohje A43/200/2015 Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverotuksesta.

Verohallinnon ohje Dnro A196/200/2014

Verohallinnon ohje A196/200/2014 Terveystieteiden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus.

Verohallinnon ohje Dnro A119/200/2012.

Verohallinnon ohje A119/200/2012 Arvonlisäverokantojen muutoksesta.

Verohallinnon ohje Dnro 983/345/2006.

Verohallinnon ohje 983/345/2006 Osuuskuntien verotuksesta.

Williams 1996

Williams, David. Value-Added Tax. Tax Law Design and Drafting. Thoronyi (author). 1996.

Yritystutkimus ry 2017

Yritystutkimus ry. Yritystutkimuksen tilinpäätösanalyysi. Gaudeamus. 2017.

Äärilä yms. 2015

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka. Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum. 2015.

# **Oikeustapausluettelo**

## **Keskusverolautakunta**

KVL 2014/7.

KVL 2013/5.

KVL 2004/38.

## **Kirjanpitolautakunta**

KILA 1932/2014.

KILA 1779/2006.

KILA 1761/2005.

KILA 1753/2005.

KILA 1642/2001.

KILA 1556/1999.

KILA 1350/1995.

KILA 1306/1994.

KILA 1218/1993.

KILA 1217/1993.

KILA 1155/1991.

KILA 982/1988.

KILA 757/1985.

KILA 13/1974.

## **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 2017:93 (1.6.2017 T 2582).

KHO 2017:29 (28.2.2017 T 845).

KHO 2016:2 (14.1.2016 T 71).

KHO 23.12.2014 T 4055.

KHO 2014:190 (23.12.2014 T 4054).

KHO 2012:23 (27.3.2012 T 688).

KHO 2012:21 (21.3.2012 T 642).  
KHO 23.8.2011 T 2341.  
KHO 2002:14 (7.2.2002 T 245).  
KHO 30.3.2001 T 651 (ei julk.).  
KHO 2001:18 (30.3.2001 T 649).  
KHO 22.3.2001 T 526.  
KHO 29.12.2000 T 3403.  
KHO 29.12.2000 T 3397.  
KHO 1999:54 (14.9.1999 T 2493).  
KHO 1999:53 (14.9.1999 T 2492).  
KHO 24.9.1998 T 1952 (ei julk.).  
KHO 1997:69 (31.7.1997 T 1760).  
KHO 26.10.1995 T 4335 (ei julk.).  
KHO 1987-B-657 (24.8.1987 T 3179).  
KHO 20.12.1978 T 5631.  
KHO 27.10.1975 T 4109.

#### **Korkein oikeus**

KKO 2011:20 (1.3.2011 T 438).

#### **Unionin tuomioistuin**

C-37/16, SAWP.  
C-289/14, Hop!-Brit Air SAS.  
C-250/14, Air France-KLM.  
C-209/14, NLB Leasing.  
C-107/13, FIRIN.  
C-588/10, Kraft Foods Polska.  
C-86/09, Future Health Technologies.  
C-277/05, Société thermale d' Eugénie-les-Bains.  
C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services.  
C-380/99, Bertelsmann.  
C-317/94, Elida Gibbs.

C-33/93, Empire Stores.

C-222/81, BAZ Bausystem.

## Lyhenteet

ALV – Arvonlisävero

Arvonlisäverodirektiivi – Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY)

Art. – Artikla

AVA – Arvonlisäveroasetus (1356/2016)

AVL – Arvonlisäverolaki (1501/1993)

Dnro – Diaarinumero

EU – Euroopan unioni

EUT – Euroopan unionin tuomioistuin

EY – Euroopan yhteisö

EYT – Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

HE – Hallituksen esitys

k. – Kohta

KHO – Korkein hallinto-oikeus

KILA – Kirjanpitolauslautakunta

KKO – Korkein oikeus

KOM – Euroopan komissio

KPA – Kirjanpitoasetus (1339/1997)

KPL – Kirjanpitolaki (1336/1997)

KVL – Keskusverolauslautakunta

Neljäs direktiivi – Neuvoston neljäs direktiivi yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä (78/660/EY)

OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development

OVML – Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)

PMA – Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksestä (1753/2015)

SEU – Sopimus Euroopan unionista

T. – Taltio

Täytäntöönpanoasetus – Neuvoston täytäntöönpanoasetus (282/2011) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin (2006/122/EY) täytäntöönpanotoimenpiteistä

VH – Verohallinto

VaVM – Valtiovarainvaliokunnan mietintö

OVMA – Valtioneuvoston asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä  
(1355/2016)

VAT – Value-added tax



# 1.Johdanto

## 1.1 Tutkimusaiheen esittely

Tutkielmassa tarkastellaan myynnin oikaisuerien käsittelyä arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa. Näin ollen tutkielma kytkeytyy arvonlisävero- ja kirjanpitojärjestelmän kohtaamispisteeseen, jossa myynnin oikaisuerät ilmentävät sidonnaisuutta arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välillä.

Myynnin oikaisuerät ovat tulon vähennys- tai lisäyseriä, joilla tulo kirjataan lopullisesti toteutuneeseen määräänsä. Esimerkiksi annetut alennukset saadaan usein tietää vasta sen jälkeen, kun niiden perusteena olevat tulot on jo suoriteperusteen<sup>1</sup> mukaan kirjattu. Myynnin oikaisueriä ei tule kuitenkaan sekoittaa varsinaisiin korjausmerkintöihin, jotka koskevat kirjanpitomerkinnän tekemisessä syntyneiden virheiden<sup>2</sup> korjaamista. Tutkielman tarkoituksena on palvella sekä vero- ja kirjanpito-oikeudellista tieteenalaa että käytännön taloushallintotyötä. Näin ollen tutkielmassa on päädytty esittämään asioita havainnollistavia kuvioita sekä käytännön esimerkkejä.

Laki arvonlisäverolain muuttamisesta 1064/2016 tuli voimaan 1.1.2017. Uudistuksessa myynnin oikaisueriä koskevaan AVL 78.1 §:ään lisättiin uusi 2 kohta, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista ja purkamista. Näin ollen tutkielman aihe on hyvin ajankohtainen<sup>3</sup>. Aihevalintaa voidaan perustella myös sillä, että myynnin oikaisueriä arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa käsittelevää tutkimusta ei juurikaan ole.

---

<sup>1</sup> Suoriteperusteen mukaan tulo kirjataan silloin kun palvelu suoritetaan tai tavara luovutetaan (vrt. maksuperusteisuus, jonka mukaan tulo kirjataan silloin, kun maksu suoritetaan).

<sup>2</sup> Esimerkiksi jo alun perin kirjattu virheellinen summa tai väärä kirjanpidollinen tili.

<sup>3</sup> Ks. ajankohtaisuudesta esimerkiksi Jokinen 2017, s. 6.

## 1.2 Kysymyksenasettelu

Tutkielmassa on tutkittu myynnin oikaisueriä sekä arvonlisäverotuksessa että kirjanpidossa. Tutkielman pääpaino on kuitenkin ollut arvonlisäverotuksellisen sisällön tarkastelemisessa. Tutkielmassa selvitetään sitä, mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa. Ensimmäiseksi tutkimuskysymykseksi voidaan näin ollen tiivistää:

- Mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa?

Myynnin oikaisuerien määrittämisen kannalta on tarkoituksenmukaista, että tutkielmassa tarkastellaan sitä, mikä kuuluu arvonlisäveron alaisiin myynnin oikaisueriin ja mikä ei. Tältä osin merkityksellisiä ovat verottomat vahingonkorvaukset ja niihin rinnastettavat erät<sup>4</sup>. Arvonlisäverotukselliset ongelmat kytkeytyvät usein siihen, mikä on lopullisesti suoritettavan arvonlisäveron peruste, eli mistä summasta suoritettava arvonlisävero lasketaan<sup>5</sup>. Arvonlisäverojärjestelmässä tavoitteena on, että veroa suoritetaan vain ostajan maksamasta lopullisesta kauppahinnasta. Näin ollen arvonlisäverotuksellisten myynnin oikaisuerien osalta voidaan esittää seuraavat tarkentavat kysymykset:

- Mitkä suoritukset/erät kuuluvat arvonlisäverotuksessa verollisen myynnin oikaisueriin ja mitkä eivät?
- Mikä on keskeinen rajanveto myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvauksen luonteisten erien välillä?
- Mikä lopulta on myynnin oikaisuerän peruste? Eli mistä summasta vero ja oikaisuerä lasketaan?

---

<sup>4</sup> Ks. kappale 2.3 Rajanvetoa myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvausten välillä.

<sup>5</sup> Ks. esimerkiksi Pikkujämsä 2011, s. 133–148; Äärilä yms. 2015, s. 222–223.

Kirjanpidollisten näkökulmien ymmärtäminen on tärkeää ensinnäkin siksi, että kirjanpito toimii arvonlisäverotuksen pohjana<sup>6</sup>. Toiseksi arvonlisäverotus asettaa erityisiä vaatimuksia tapahtumien kirjanpidolliselle käsittelylle<sup>7</sup>. Näin ollen tutkielmassa on tarkasteltu sitä, miten oikaisueriä tulee käsitellä verovelvollisen kirjanpidossa. Lisäksi huomio on kohdistettu arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon väliseen sidosteiseen suhteeseen. Tämän tarkastelun pohjana on käytetty seuraavan laista kysymyksen asettelua:

- Miten oikaisueriä tulee käsitellä kirjanpidossa?
- Minkälaisia vaatimuksia arvonlisäverojärjestelmä asettaa kirjanpidolle?
- Mikä on arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon suhde toisiinsa?
- Liittyykö myynnin oikaisuerien käsittelyyn eroavaisuuksia arvonlisäverojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän välillä?

Tutkimuksen validiteetin kannalta on keskeistä kiinnittää huomiota tutkielman ydin sisältöön, eli siihen mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa, ja mitä ne ovat kirjanpidossa? Tästä syystä on tarkoituksenmukaista, että arvonlisäverotusta ja kirjanpitoa käsitellään sekä yhdessä että erikseen. Edelleen on perusteltua, että vero-oikeuden alaan kuuluvassa tutkielmassa arvonlisäverotusta koskevat kysymykset saavat korostuneen aseman.

---

<sup>6</sup> Ks. tuloverotuksen ja kirjanpidon suhteesta Penttilä 2001, s. 155-156. Vaikka teoksessa käsitellään nimenomaan tuloverotuksen ja kirjanpidon suhdetta, voidaan siinä esitettyä logiikkaa soveltaa arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon väliseen suhteeseen.

<sup>7</sup> Muun muassa arvonlisäverojärjestelmän asettamat tositevaatimukset ja tiliöintivaatimukset.

### 1.3 Rajaukset

Tutkimuksessa ei käsitellä arvonlisäverojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän perusasioita ja –periaatteita. Näin ollen tutkimuksen lukijalta odotetaan perustietämystä arvonlisäverotuksesta ja suomalaisesta kirjanpitokäytännöstä (FAS<sup>8</sup>). Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon perusasetelmat ja –periaatteet kulkevat tutkielmassa ikään kuin sisäänrakennettuina oletuksina.

Ostojen oikaisuerät on jätetty tarkastelun ulkopuolelle. Rajauksesta huolimatta myyntien oikeuserien käsittelyä joudutaan vertaamaan ostojen oikaisuerien käsittelyyn, mikä voidaan nähdä tarkoituksenmukaiseksi otettaessa huomioon myynnin oikaisuerien ja ostojen oikaisuerien välinen symmetria.

Tutkimuksen ulkopuolelle on jätetty myös niin kutsutut läpikulkuerät, jotka ovat toisille entiteeteille kuuluvia tapahtumia ja suorituksia. Läpikulkueriä ei sisällytetä verovelvolliselle syntyvän veron perusteeseen, sillä ne ovat verovelvollisen toiselta verovelvolliselta saamia eriä, jotka kertyvät jälkimmäisen lukuun. Läpikulkuerien tarkastelu ei ole myöskään kyseisen verovelvollisen kirjanpidon kannalta kovin mielekästä, sillä ne on jo kirjanpidossa tullut käsitellä läpikulkuerinä, eli niitä ei ole luettu kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon.

Toisaalta rajanveto myynnin oikaisuerän ja läpikulkuerän välillä on tapauskohtaista ja hyvin tarkkarajaista, kuten voidaan todeta seuraavien panttinalaisten palautuspakkausten ja pullopanttien kirjanpitokäsittelyä koskevien kirjanpitolautakunnan ratkaisujen perusteella: kirjanpitolautakunta 1753/2005 ja 1218/1993. Kyseisten ratkaisujen perusteella erän käsittely määräytyy sen mukaan, saako pullojen ja palautuspakkausten vastaanottaja<sup>9</sup> katetta käsittelymaksuna vai ei. Mikäli vastaanottaja saa käsittelymaksun tai muun sellaisen erän muodossa katetta, palautukseen kohdistuvat saamiset luetaan myyntiin, jolloin voidaan puhua myös myynnin oikaisueristä. Mikäli vastaanottaja ei saa katetta, on kysymys edellä käsitellyistä läpikulkueristä.

---

<sup>8</sup> Finnish Accounting Standards.

<sup>9</sup> Tässä yhteydessä vastaanottajalla tarkoitetaan esimerkiksi pantti- ja palautuskoneen omaavaa päivittäistavarakauppaa.

Myös myyntiin kohdistuvat valuuttakurssierot ja yhteisökauppatilanteet on rajattu tutkielman ulkopuolelle. Myyntiin ja myyntisaamisiin kohdistuvat kurssierot ovat itsessään niin laaja kokonaisuus, että niiden käsitteleminen ei ole tässä yhteydessä tarkoituksenmukaista. Tästä huolimatta valuuttakurssien aiheuttamat erot ovat merkittäviä erityisesti kansainvälistä kauppaa harjoittavien yhteisöjen toiminnassa.

## 1.4 Tutkimusmetodi

Verotuksessa ja vero-oikeudessa on perinteisesti korostettu legaliteettiperiaatetta, jonka mukaan verotuksen tulee perustua lakiin<sup>10</sup>. Tutkielman tutkimusmetodina käytetään lainoppia eli oikeusdogmaattista tutkimusotetta. Oikeusdogmatiikan avulla selvitetään vallitsevaa oikeudellista tilaa<sup>11</sup> arvonnisäverotuksessa ja kirjanpidossa<sup>12</sup>.

Oikeusdogmaattisen tarkastelun tarkoituksena on tulkita voimassa olevaa lainsäädäntöä, jolla säädellään oikaisuerien käsittelyä kirjanpidossa ja arvonnisäverotuksessa. Lisäksi oikeusdogmaattisen metodin tarkoituksena on systematisoida lainsäädäntöä<sup>13</sup>. Näin ollen tutkimuksen metodologia on nojautunut yhtäältä sekä voimassa olevan oikeustilan tulkittamiseen että oikeustilajärjestelmän systematisointiin. Tutkimuksessa on lisäksi hyödynnetty vertailua kirjanpito- ja arvonnisäverojärjestelmän välillä.

Oikeusnormit voidaan jakaa kahteen osaan: oikeussääntöihin, joista esimerkkinä verovelvollisen/kirjanpitovelvollisen toimintaa säätelevät arvonnisäverolaki ja kirjanpitolaki, ja oikeusperiaatteisiin, joista esimerkkinä arvonnisäverovelvollisen toiminnan taustalla vaikuttavat vero-oikeudelliset periaatteet<sup>14</sup>. Edellisistä

---

<sup>10</sup> Legaliteettiperiaatteesta vero-oikeudessa Knuutinen 2015, s. 811.

<sup>11</sup> Oikeustilalla ja vallitsevalla asiantilalla tarkoitetaan sitä, miten asiat todellisuudessa lain mukaan ovat/tai niiden tulisi olla. Oikeustilasta ja vallitsevasta asiantilasta Myrsky 2004, s. 39.

<sup>12</sup> Muun muassa kirjanpidollisen käsittelyn suhteen.

<sup>13</sup> Husa yms. 2005.

<sup>14</sup> Käsiteltävän aiheen kannalta on myös keskeistä kiinnittää huomiota kirjanpidollisiin periaatteisiin, joista yhtenä esimerkkinä voidaan mainita varovaisuuden periaate.

oikeussäännöt voidaan määritellä siten, että niitä käytetään joko–tai-tavalla<sup>15</sup>. Jos oikeussääntö soveltuu käsillä olevaan tapaukseen, sitä sovelletaan. Jos oikeussääntö taas ei sovellu, se jätetään soveltamatta. Oikeussäännöistä eroavat oikeusperiaatteet ovat eräänlaisia oikeussääntöjä tukevia yleisiä toimintaohjeita, jotka voidaan joidenkin näkökulmien mukaan mieltää sellaisiksi tavoitteiksi tai arvoiksi, joita yhteiskunnassa halutaan toteutettavan.<sup>16</sup>

Oikeudellisen ratkaisun tulee aina perustua johonkin oikeuslähteeseen<sup>17</sup>. Suomalaisessa oikeuskäytännössä oikeuslähteet on perinteisesti jaettu velvoittavuutensa puolesta kolmeen eri luokkaan: vahvasti velvoittavat, heikosti velvoittavat sekä sallitut oikeuslähteet. Nämä voidaan edelleen asettaa hierarkkiseen järjestykseen, jossa ylimpänä ovat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet eli laki ja maan tapa, joiden alapuolella ovat heikosti velvoittavat oikeuslähteet eli oikeuskäytäntö tai lain valmistelun esityöt, ja edelleen näiden alapuolelle sijoittuvat sallitut oikeuslähteet, joista esimerkkinä oikeuskirjallisuus<sup>18</sup>.

Tutkimusmetodin kannalta derogaatioperiaatetta on syytä korostaa, sillä sen mukaisesti ylemmän asteinen säädös<sup>19</sup> syrjäyttää alemman asteisen säädöksen ristiriitatilanteessa (*lex superior derogate legi inferiori*)<sup>20</sup>. Oikeuslähteiden hierarkiaa on kuvattu kuviossa 1, jossa ylimpänä on perustuslaki, jonka jälkeen tulevat tavalliset lait, kuten kirjanpitolaki ja arvonlisäverolaki. Edellisten jälkeen tulevat valtioneuvoston antamat asetukset, kuten arvonlisäveroasetus. Tämän jälkeen tulevat lakia ja asetusta alempi asteiset oikeusohjeet, joita ovat esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisut sekä työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan antamat lausunnot, ohjeet ja ratkaisut.<sup>21</sup>

---

<sup>15</sup> Huomaa kuitenkin kritiikki tämän suuntaista katsantokantaa kohtaan. Ajattelua on kritisoinut muun muassa Määttä teoksessa *Verolakien tulkinta*, 2014.

<sup>16</sup> Hirvonen, 2011.

<sup>17</sup> Kolehmainen 2009, s. 1-26.

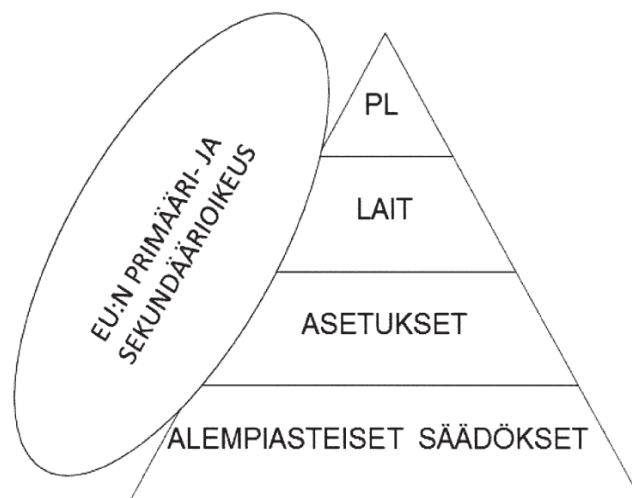
<sup>18</sup> Määttä 2014, s. 8. Siltala 2001: 'lista oikeuslähteistä'. Ks. myös Husa yms. 2005.

<sup>19</sup> Huomaa ero säädöksen ja säännöksen välillä: säädös on esimerkiksi kokonainen laki, kuten arvonlisäverolaki. Säännös on esimerkiksi lain yksittäinen pykälä, kuten arvonlisäverolain 78 pykälä. Toisaalta myös ylemmän asteinen säädös syrjäyttää ristiriitatilanteessa alemman asteisen säädöksen.

<sup>20</sup> Hirvonen 2011; Husa yms. 2005; Nykänen 2013, s. 73.

<sup>21</sup> Ks. oikeuslähdehierarkiasta Määttä 2014, s. 13–22.

Euroopan unionin oikeudella on keskeinen merkitys tarkasteltavan aihepiirin kannalta. Normihierarkisessa järjestyksessä EU-oikeudella on etusija suhteessa kansalliseen oikeuteen. EU-oikeus jakautuu primääri- (esimerkiksi perustamissopimukset) ja sekundäärioikeuteen (esimerkiksi direktiivit ja asetukset).



Kuvio 1. (Nykänen 2013).

## 1.5 Keskeiset lähteet

Tutkielman keskeinen lähdeaineisto muodostuu arvonlisäverolaista, arvonlisäverodirektiivistä<sup>22</sup>, Euroopan unionin tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista. Relevantiksi lähdeaineistoksi muodostuvat myös kirjanpitolainsäädäntö sekä kirjanpitolautakunnan<sup>23</sup> ohjeet, suositukset ja ratkaisut. Edellä mainitun lisäksi lähdeaineistona käytetään arvonlisäverotuksesta kirjoitettuja teoksia<sup>24</sup>, kirjanpidosta kirjoitettuja teoksia<sup>25</sup> ja artikkeleita<sup>26</sup>.

Tutkimusaiheesta ei ole ollut suoraan saatavilla kattavasti materiaalia, mikä on tuonut omat haasteensa tutkimuksen toteuttamiselle. Tähän liittyy eräänlainen paradoksi: yhtäältä myynnin oikaisuerät ovat osa verovelvollisen yrityksen jokapäiväistä liiketoimintaa, mutta samalla niitä käsittelevää oikeuskirjallisuutta on tarjolla vain niukalti. Tämä puoltaa tutkielman aihevalintaa.

## 1.6 Keskeiset arvonlisäverotusta ja kirjanpitoa koskevat periaatteet

Tutkielmassa on hyödynnetty arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon kannalta keskeisiä oikeusperiaatteita. Oikeusperiaatteiden tarkoitus on ohjata oikeussääntöjen tulkintaa. Myynnin oikaisueriin kytkeytyy olennaisesti kirjanpitoa ja verotusta ohjaava suoriteperusteisuus: myynti kirjataan sen perusteella, milloin myynnin kohteena oleva tavara tai palvelu luovutetaan ostajalle<sup>27</sup> (KPL 2:3 §, AVL 15–16 a §). Näin ollen suoriteperustetta sovellettaessa varsinainen maksuajankohta ei lähtökohtaisesti ratkaise tulon kirjaamisajankohtaa<sup>28</sup>. Nimestään huolimatta suoriteperusteisuus ei ole

---

<sup>22</sup> Arvonlisäverodirektiivin lisäksi myös muu keskeinen EU-oikeudellinen normisto.

<sup>23</sup> Kirjanpitolautakunta (KILA) toimii työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä. Kirjanpitolautakunnan asemasta ja tehtävistä säädetään kirjanpitolaissa (30.12.1997/1336) ja asetuksessa kirjanpitolautakunnasta (19.10.1973/784).

<sup>24</sup> Esimerkiksi Äärilä yms. 2014.

<sup>25</sup> Esimerkiksi Ihantola yms. 2016.

<sup>26</sup> Esimerkiksi Pikkujämsä 2011.

<sup>27</sup> Vrt. maksuperuste, jossa liiketapahtuma kirjataan maksuajankohdan mukaan.

<sup>28</sup> KPL 2:3.1 §, AVL 15 § ja Arvonlisäverodirektiivi 63 artikla. Kuitenkin arvonlisäverotus ja kirjanpito poikkeavat joltain osin toisistaan: esimerkiksi arvonlisäverotuksessa myynnistä aiheutuva veron suoritusvelvollisuus saattaa syntyä jo ennen varsinaisen suorituksen tekemistä (ks. AVL 15.1 § 2. kohta).



varsinainen oikeudellinen periaate sen perimmäisessä merkityksessä, vaan kysymyksessä on lainkirjaimeen kirjattu sääntö, jota sovelletaan verotuksessa ja kirjanpidossa.

Neutraliteetti-periaate voidaan nähdä yhdeksi keskeisimmistä arvonlisäverotusta koskevista oikeusperiaatteista<sup>29</sup>. Neutraliteetti-periaate pitää keskeisesti sisällään ajatuksen siitä, että verotus ei saisi vääristää taloudellista toimintaa tavalla, joka vaarantaisi kansantaloudellisten resurssien tarkoituksenmukaisen kohdentamisen. Edelliseen verraten neutraalin verojärjestelmän ei odoteta vaikuttavan yritystoiminnan taloudellistuotannollisiin valintoihin eikä kuluttajien ostopäätöksiin. Vertailupintana edellisiin, tiettyjä tuotteita ja palveluita suosivan, ennakoinnattoman ja raskaan verojärjestelmän on katsottu synnyttävän erilaisia tehokkuustappioita<sup>30</sup>.

Edelleen voidaan katsoa, että kirjanpitoon pohjautuva verotus heijastaa omalla tavallaan tietyn tyyppistä taloudellista tehokkuutta: kirjanpitovelvollisen ei tarvitse lähtökohtaisesti pitää erikseen liikekirjanpitoa ja verokirjanpitoa, vaan verotuksen pohjaksi riittää huolellisesti pidetty kirjanpito<sup>31</sup>. Edellisen seurauksena voidaan katsoa, että verotus–kirjanpito-linkin vaikutuksesta erilaiset hallinnolliset kustannukset pienentyvät, minkä voidaan nähdä olevan tarkoituksenmukaista, mikäli verovelvollisten hallinnollista taakkaa halutaan keventää<sup>32</sup>.

Verotuksessa sovelletaan lähtökohtaisesti niin kutsuttua symmetriaperiaatetta. Symmetriaperiaate pitää keskeisesti sisällään ajatuksen siitä, että toiminnan ollessa verotonta, ei tällaista toimintaa varten hankittujen tuotannontekijöiden sisältämä vero ole vähennyskelpoista (ks. AVL 102 §). Näin ollen verollinen myynti kulkee käsi

---

Huomionarvoista on myös mainita maksuperusteinen arvonlisäverotus yrityksille, joiden vuotuinen liikevaihto jää alle 500.000 euroon. Maksuperusteisen arvonlisäverotuksen perusteiksi on mainittu muun muassa pienyritysten maksuvalmiuden parantaminen ja hallinnollisen taakan keventäminen (ks. HE 39/2016 ja HE 89/2015). Myös arvonlisäverodirektiivissä on annettu mahdollisuus säätää maksuperusteisesta arvonlisäverotuksesta (tietyissä rajatuissa tilanteissa).

<sup>29</sup> Juanto – Linnakangas 2011, s. 1507–1523.

<sup>30</sup> HE 88/1993, s. 9–10; Määttä 2015, s. 6-8. Edelleen liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen (liikevaihtoverotus → arvonlisäverotus) päätavoitteeksi on mainittu verojärjestelmän neutraalisuuden parantaminen. Tehokkuusnäkökulmista Timonen 1998, s.100–114; Vahtera 2011 ja VATT 2013, s. 1–6.

<sup>31</sup> Ks. arvonlisäverolainsäädännön asettamat vaatimukset kirjanpidolle (mm. arvonlisäverotuksesta aiheutuvat tiliöintivaatimukset).

<sup>32</sup> Hallinnollisen taakan keventämisestä esimerkiksi hallituksen esitykset 39/2016, s. 32; 89/2015, s. 1.

kädessä vähennyskelpoisen oston kanssa ja veroton myynti vähennyskeltottoman oston kanssa. Toisaalta käytännössä symmetriaperiaatteen soveltamistilanteet voidaan nähdä ongelmallisina, minkä seurauksena symmetriaperiaate saattaa usein kilpistyä vain veroteoreettisiin pohdintoihin<sup>33</sup>. Edellisestä huolimatta verotuksen symmetriaperiaatetta voidaan pitää eräänlaisena tarkastelua ohjaavana tulkintavälineenä tarkasteltaessa myynnin oikaisueriä esimerkiksi arvonnäisäverollisen myynnin ja arvonnäisäverottoman myynnin rajapinnalla.

Kirjanpidosta ja sen järjestämisestä puhuttaessa on tavallista tuoda esille hyvä kirjanpitoläpa. Hyvä kirjanpitoläpa katsotaan joukkioksi kirjanpitolainsäädäntöä täydentäviä periaatteita<sup>34</sup>, joiden voidaan katsoa vaikuttavan kirjanpitolävelvollisen toimiin (KPL 1:3 §). Vaikka hyvää kirjanpitoläpää ei ole täsmällisesti määritelty laissa, voidaan sen katsoa ilmenevän eräänlaisena taustavaikuttajana kirjanpitolä ja arvonnäisäverotusta koskevassa lainsäädännössä<sup>35</sup> sekä edelleen lakia alemman asteisessa oikeuskäytännössä, viranomaismääräyksissä ja kirjanpitoläutakunnan (KILA) lausunnoissa<sup>36</sup>. Keskeisimpänä lähteenä hyvälle kirjanpitolävalle voidaan kuitenkin pitää kirjanpitoläutakunnan antamia yleisohjeita, lausuntoja ja muita kannanottoja<sup>37</sup>.

Edelleen aihepiiriin kannalta keskeisenä kirjanpidollisena periaatteena voidaan pitää jatkuvuuden periaatetta<sup>38</sup> (engl. going concern) ja esimerkiksi siihen kytkeytyvää menettelytapojen soveltamisen jatkuvuutta siten, että kaikkien samalle kirjanpitolätilille kirjattavien tapahtumien osalta on sovellettava samaa arvonnäisäveron kirjausmenettelyä (KPL 3:3.1 § 1 k). Tässä yhteydessä voidaan edelleen tunnistaa johdonmukaisuuden periaate, josta seuraa se, että kirjanpitolävelvollisen tulee toimia esimerkiksi arvonnäisäveron käsittelyn suhteen johdonmukaisesti laskentakaudesta toiseen (KPL 3:3.1 § 2 k).

---

<sup>33</sup> Määttä 2015, s. 4. Edelleen symmetriaperiaatteesta Säski Keskitälo 2013, s. 90–94.

<sup>34</sup> Muun muassa suoriteperusteisuus, jatkuvuus ja objektiivisuus.

<sup>35</sup> Ks. arvonnäisäveroläin ja kirjanpitoläin välinen sidonnaisuus, kuten arvonnäisäveronormiston asettamat vaatimukset kirjanpidolle, johon hyvä kirjanpitoläpa edelleen vaikuttaa.

<sup>36</sup> Leppiniemi – Kaisanlähti 2016, s. 14–18.

<sup>37</sup> Näin on linjattu esimerkiksi kirjanpitoläin esitöissä (ks. HE 173/1997).

<sup>38</sup> Jatkuvuuden periaate kytkeytyy äjatukseen siitä, että kirjanpitolävelvollinen tekee liiketoimintaan kytkeytyvät kirjanpidolliset ratkaisut olettaen, että toiminta jatkuu (tilikäudesta toiseen).

Edellisten lisäksi aihepiirin kannalta keskeiseksi periaatteeksi luetaan varovaisuuden periaate (engl. Prudent Basis tai Conservatism Principle), jolla tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä, että kirjanpidossa tehtävät valinnat tulee tehdä varoen. Esimerkiksi myynnin oikaisueriin kytkeytyvät luottotappiot tulee ottaa huomioon mahdollisimman varhaisessa vaiheessa<sup>39</sup>. Yksinkertaistaen varovaisuuden periaate pitää sisällään sen, että varoja ja tuottoja ei saa yliarvioida eikä velkoja ja kuluja aliarvioida.

## 1.7 Kansallinen arvonlisäveronormisto unionin oikeuden rinnalla

Euroopan unionin oikeus vaikuttaa kansalliseen oikeuteen. Arvonlisäverotus on harmonisoitu unionin jäsenvaltioissa direktiivillä, joka tulee ottaa huomioon kansallista arvonlisäverolakia tulkittaessa. SEU 4 artiklan lojaliteettivelvoitteesta seuraa se, että jäsenvaltion tulee toteuttaa kaikkia tarvittavat yleis- ja erityistoimenpiteet, joilla varmistetaan unionin säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Näin ollen jäsenvaltioiden tulee tukea unionin tavoitteiden toteutumista ja pidättäytyä kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa näiden tavoitteiden saavuttamisen.

Unionin oikeus vaikuttaa kansallisen oikeuden tulkintaan. Näin ollen kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tulee tulkita ja soveltaa kansallista oikeutta EU-oikeuden mukaisesti. Liittymällä Euroopan unioniin Suomi hyväksyi unionin tuomioistuimen (entinen Euroopan yhteisöjen tuomioistuin) tulkinnat unionin oikeudesta, ja edelleen unionin tuomioistuimen unionin oikeutta ja kansallisen oikeuden suhdetta koskevat tulkinnat.<sup>40</sup> Tulkintavaikutuksen lisäksi unionioikeudellisen säädöksen säännöksellä voi tietyissä tilanteissa olla välitön oikeusvaikutus. Unionin tuomioistuin on vahvistanut unionin oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen tapauksessa Van Gend en Loos C-26/62. Tällaisissa tilanteissa verovelvollinen voisi vedota suoraan unionin oikeuteen ja sen takaamiin oikeuksiin. Edellytyksenä on kuitenkin se, että unionioikeuden säännös on riittävän täsmällinen ja selvä.

---

<sup>39</sup> KPL 3:3.1 § 4 k. Leppiniemi – Walden 2014, s. 222 – 225.

<sup>40</sup> Näin Helminen 2016, s. 23–63.

Tässä tutkielmassa on useammassa yhteydessä viitattu kansallisen arvonlisäveronormiston taustalla vaikuttaneen arvonlisäverodirektiivin artikloihin. Tähän on päädytty ensinnäkin siksi, että EU-oikeuteen lukeutuva arvonlisäverodirektiivi menee oikeushierarkisessa tarkastelussa kansallisen normiston edelle. Toiseksi on voitu huomata, että arvonlisäverotusta koskevaa EU-oikeutta ei aina ole implementoitu kansallisessa normistossa EU-normiston edellyttämällä tavalla<sup>41</sup>. Kansallinen myynnin oikaisueriä koskeva arvonlisävero-oikeudellinen normisto eroaa jo sanamuodoltaan vastaavista arvonlisäverodirektiivin artikloista.

Myynnin oikaisueriä koskevat keskeisimmät EU-normit ovat yhteisen arvonlisäverodirektiivin 79 ja 90 artikloissa. Artiklan 79 mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä (a) kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia, ja (b) sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan, ja (c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Verovelvollisen on osoitettava ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitettujen kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niihin mahdollisesti sisältyvää arvonlisäveron määrää.

Edellistä täydentää 90 artikla, jonka mukaan (1) sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin, ja (2) jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.

---

<sup>41</sup> Ks. jäljempänä käsitelty korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut KHO:2014:190 ja KHO 23.12.2014 T 4055.

## 1.8 Tutkielman rakenne

Käsillä oleva tutkielma koostuu viidestä luvusta. Aihepiirin varsinainen käsittelyosuus voidaan kuitenkin jakaa kahteen osaan, joista ensimmäisessä (luku 2) on tarkasteltu myynnin oikaisueriä arvonlisäverotuksessa. Luvussa on pyritty vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa?
- Mitkä suoritukset/erät kuuluvat arvonlisäverotuksessa verollisen myynnin oikaisueriin ja mitkä eivät?
- Mikä on keskeinen rajanveto myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvauksen luonteisten erien välillä?
- Mikä lopulta on myynnin oikaisuerän peruste? Eli mistä summasta vero ja oikaisuerä lasketaan?

Arvonlisäverotusta koskevassa luvussa 2 myynnin oikaisueriä on käsitelty siten, että kansallinen myynnin oikaisueriä koskeva lainkohta (AVL 78 §) on avattu kohta kohdalta. Edellisen jälkeen on tarkasteltu sitä, mikä on verolliseen myyntiin kohdistuva oikaisuerä ja mikä on verottomaan vahingonkorvaukseen rinnastettava erä. Unionin oikeus kulkee luvussa mukana ikään kuin sisäänrakennettuna vertailupintana.

Varsinaisen käsittelyosuuden toisessa osassa tarkastelu on kohdistunut myynnin oikaisueriin kirjanpidossa. Luvussa 3 on vastattu siihen, mitä myynnin oikaisuerät ovat kirjanpidossa. Tämän lisäksi tarkastelu on kohdistettu arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon väliseen suhteeseen<sup>42</sup>. Luvun 3 tarkastelua ovat ohjanneet seuraavat tutkimuskysymykset:

- Mitä myynnin oikaisuerät ovat kirjanpidossa?
- Miten oikaisueriä tulee käsitellä kirjanpidossa?
- Minkälaisia vaatimuksia arvonlisäverojärjestelmä asettaa kirjanpidolle?
- Mikä on arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon suhde toisiinsa?

---

<sup>42</sup> Ks. esimerkiksi kappale 3.3 Arvonlisäverotus ja kirjanpito rinnakkain.

- Liittyykö myynnin oikaisuerien käsittelyyn eroavaisuuksia arvonlisäverojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän välillä?

Luvun alussa tarkastelu on kohdistettu kirjanpidollisiin kysymyksiin, jolloin keskiössä on ollut muun muassa se, miten myynnin oikaisueriä käsitellään verovelvollisen kirjanpidossa. Tämän jälkeen arvonlisäverotusta ja kirjanpitoa on käsitelty rinnakkain, jolloin tarkastelu on kohdistettu arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon väliseen suhteeseen sekä arvonlisäverojärjestelmän kirjanpidolle asettamiin vaatimuksiin. Luvussa 4 on käsitelty yhteenvetoa ja johtopäätöksiä. Tutkielman viimeisessä luvussa (5. luku) on pohdittu neutraliteettia arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa sekä mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

## 2. Myynnin oikaisuerät arvonlisäverotuksessa

### 2.1 Arvonlisäveron peruste ja oikaisuerät

Arvonlisävero on välillinen – kulutukseen kohdistuva<sup>43</sup> – vero. Pääsäännön mukaan kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on arvonlisäverollista myyntiä (AVL 1 §). Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, eli arvonlisäverovelvollinen yritys lisää myymäänsä tavaraan tai palveluun arvonlisäveron, laskee lopullisen tilitettävän veron määrän ja tilittää veron valtiolle. Verollisen palvelu- ja tavaramyynnin lisäksi tutkielmassa on otettu – vähintäänkin välillisesti – kantaa arvonlisäverotuksellisesti perimmäiseen kysymykseen, eli kysymykseen siitä, mikä on arvonlisäveron peruste ja miten se määritellään.

Myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteena on pääsäännön mukaan saatu vastike ilman veron osuutta. Vero lasketaan siitä kokonaissummasta, jonka ostaja maksaa myyjälle tavarasta tai palvelusta. Näin ollen veron perusteena pidetään myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa kaikki hinnanlisät sisältävää hintaa (AVL 73 §, arvonlisäverodirektiivi 73 artikla). Hinnanlisiä ovat esimerkiksi ostajalta veloittavat laskutuslisät, toimituspalkkiot, tavarankuljetus- ja postituskustannukset sekä palvelun suorittajan matkakulut<sup>44</sup>.

Myynnin oikaisuerät tulevat huomioiduiksi siten, että ennen tilitettävän arvonlisäveron laskemista verovelvollinen saa vähentää edellä käsitellystä veron perusteesta tiettyjä hyvitys- ja alennuseriä sekä muita sellaisia eriä, joilla suoritettavan arvonlisäveron perusteena käytettyä myyntihintaa korjataan vastaamaan toteutunutta, ostajalta perittävää myyntihintaa (ks. esimerkki seuraavalla sivulla)<sup>45</sup>. Myynnin oikaisueriä

---

<sup>43</sup> Ks. Williams 1996, s.164–230.

<sup>44</sup> Edelleen voidaan kuitenkin mainita, että esimerkiksi ostajalta perittävää rahoituskorkoa ei lueta mukaan veron perusteeseen, mikäli kyseessä on rahoituspalvelu (AVL 41-42 §).

<sup>45</sup> Ks. esimerkiksi arvonlisäverodirektiivi 79 artikla: veron perusteeseen ei sisällytetä kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia, eikä sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan.

koskevat keskeiset säännökset ovat AVL 78 §:ssä ja AVL 78a §:ssä<sup>46</sup>. Nämä säännökset perustuvat arvonlisäverodirektiiviin<sup>47</sup>.

Esimerkki. Myyjä antaa ostajalle 124 euron ostoksista ostajalle 10 prosentin alennuksen. Näin ollen alennus on 12,40 euroa. Myyjä kuitenkin vähentää veronperusteena olevasta myyntihinnasta vain verottoman arvon eli 10 euroa ja kirjaa arvonlisäveron osuuden 2,40 euroa myynnistä suoritettavien verojen vähennykseksi.

Oikaisueriin liittyy keskeisesti aikaulottuvuus. Alennus- tai hyvityserä voi realisoitua joko samanaikaisesti suoritushetkellä tai vasta myöhemmin. Hyvityserä voi realisoitua samanaikaisesti suoritushetkellä esimerkiksi käteisalennustilanteessa, jossa ostaja maksaa tuotteen luovutushetkellä ja saa tällä perusteella alennuksen tuotteen hinnassa. Hyvityserä voi realisoitua luovutushetkeä myöhemmin esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä antaa ostajalle jälkikäteistä alennusta tämän vuoden aikana tekemien ostosten kokonaismäärän perusteella<sup>48</sup>.

Myös arvonlisäverokantojen muutoksilla on vaikutusta myynnin oikaisueriin. Annettuihin alennuksiin, luottotappioihin ja muihin vastaaviin oikaisueriin sovelletaan sitä verokantaa, joka oli voimassa tavarantoimitusajankohtana tai palvelun suoritushetkellä (AVL 15 §). Näin ollen jälkikäteen maksetut tai myönnetyt alennukset hyvitetään sillä verokannalla, joka oli voimassa tavarantoimitusajankohtana tai palvelun suoritushetkellä, ennen verokannan muutosta<sup>49</sup>. Huomionarvoista on myös se, että arvonlisäverotuksellisen myynnin oikaisun ajankohta on sidottu kirjanpidolliseen

---

<sup>46</sup> AVL 78a §:ssä säännellään oikaisueristä yhteisökauppatilanteissa. AVL 78a §:n mukaan veron perusteesta saadaan vähentää myyjän antama, verollista tavarantoimituksen yhteisöhankintaa koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämäpalautus, muu sellainen oikaisuerä sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

<sup>47</sup> Ks. esimerkiksi direktiivin 79 artikla.

<sup>48</sup> Tällöin kyseessä on ns. vuosialennus.

<sup>49</sup> Verohallinnon ohje Dnro A119/200/2012.



oikaisuhetkeen<sup>50</sup>. Seuraavassa esimerkissä on havainnollistettu oikaisua arvonlisäverokannan muutostilanteessa.

Esimerkki. Yritys A on toimittanut asiakas B:lle puutavaraa vuoden 2012 lopulla ja laskuttanut toimituksen 23 prosentin arvonlisäverokannalla. Kuitenkin alkuvuodesta 2013 A ja B ovat sopineet, että A hyvittää osan laskuttamastaan hinnasta. Huolimatta siitä, että kyseisenä vuonna sovellettava yleinen arvonlisäverokanta on 24 prosenttia, hyvitys tehdään vuonna 2012 voimassa olleella verokannalla (ALV 23 %).

## 2.2 Myynnin oikaisuuerät arvonlisäverotuksessa – Lähtökohtana arvonlisäverolain 78 §

### 2.2.1 Vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuera

Edellä on käsitelty suoriteperusteista myyntitulojen kirjaamista, ja niiden pohjalta suoritettavan arvonlisäveron laskemista. Arvonlisäverojärjestelmässä keskeisenä ajatuksena toimii se, että vero suoritetaan vain ostajan maksamasta lopullisesta kauppahinnasta<sup>51</sup>. Juoksevassa liiketoiminnassa tulee usein vastaan tilanteita, joissa on tarpeellista tehdä myyntiin kohdistuvia oikaisuera, sillä esimerkiksi annettava hyvityserä tai alennus ei ole ollut tiedossa vielä tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen ajanhetkellä.

---

<sup>50</sup> Tämä – ja laajempi linkitys hyvään kirjanpitoon – on mainittu jo arvonlisäverolakia valmisteltaessa hallituksen esityksessä 88/1993, minkä lisäksi se on mainittu myös uudemmissa arvonlisäveroa koskeissa hallituksen esityksissä. Ks. myös Arvonlisäverovelvollisen opas (2014), jossa asia ilmaistu edellistä selkeämmin.

<sup>51</sup> Näin muun muassa Äärilä yms. 2015, s. 222–223.

Vuosialennuksina voidaan pitää esimerkiksi ostajan vuoden aikana samalta myyjältä ostamien tuotteiden ja palveluiden yhteenlasketun kokonaissumman perusteella laskettuja alennuksia. Tällöin ostaja saa esimerkiksi yhteisosto- tai kokonaisostoalennuksen, jonka perusteena on ostajan vuoden aikana suorittamien yksittäisten kauppahintojen yhteismäärä<sup>53</sup>. Edellisestä poiketen vaihtoalennus voi tulla kyseeseen myynnin oikaisueränä esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä hyvittää ostajalle myymänsä (uuden) tuotteen myyntihintaa, antamalla ostajalle eräänlaisen hyvityksen tämän palauttamasta (vanhasta) tuotteesta<sup>54</sup>.

Osto- ja myyntihyvitykset tulevat kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa asiakkaalle on annettu virheellisen summan sisältävä lasku. Tällöin asiakkaalle toimitetaan oikeanlaisin arvonlisäveromerkinnoin<sup>55</sup> varustettu hyvityslasku. Myyntihyvitys (ostajan kannalta ostohyvitys) voidaan toteuttaa esimerkiksi siten, että asiakkaan maksama virheellinen lasku otetaan huomioon seuraavassa laskussa. On myös mahdollista, että asiakkaan maksama virheellinen lasku otetaan huomioon uudella laskutositteella ja asiakas vähentää maksamansa ylimääräisen suorituksen mahdollisessa seuraavaan tilaukseen kohdistuvassa maksussaan. Toisaalta myyntihyvityksen osalta on mahdollista

<sup>53</sup> Ks. vuosialennuksista KHO 20.12.1978 T 5631 ja (niiden määrittelystä) KHO 27.10.1975 T 4109.

<sup>55</sup> Arvonlisäveromerkinnoistä AVL 209 e–f §.

toimia myös siten, että asiakkaan virheellisesti maksama lasku otetaan huomioon korvaavalla laskutositteella ja rahat palautetaan asiakkaalle.

Arvonlisäverojärjestelmän kannalta verollinen käsittely ei riipu siitä, kumpaa edellä mainituista vaihtoehtoista käytetään, vaan lopullinen tilitettävä arvonlisävero määräytyy ostajan maksaman lopullisen myyntihinnan mukaan<sup>56</sup>. Myynti- ja ostohyvitykset voivat myös tulla kyseeseen tilanteessa, jossa asiakas palauttaa tuotteen myyjälle, minkä vuoksi myyjä hyvittää osan palautetun tuotteen hinnasta<sup>57</sup>. Ratkaisussa KHO 2002:14 myynti- ja ostohyvitykseen kohdistuvaksi myynnin oikaisueräksi ei kuitenkaan ole katsottu esimerkiksi asiakkaalle luovutettua ilmaista puheaikaa, joka hyvitetäisiin asiakkaalle tämän seuraavan kuukauden puhelinlaskussa. Ilmainen puheaika toimisi eräänlaisena hyvityksenä asiakkaalle tilanteessa, jossa tämä on tuonut myyjäyhtiölle uuden asiakkaan. Tällainen hyvitys ei kuitenkaan täytä arvonlisäverolain mukaisen myynnin oikaisuerän edellytyksiä, vaan kyseessä on vaihdon luonteinen suoritus<sup>58</sup>.

Hyvityksistä käytetään muussa lainsäädännössä hieman eri nimiä tai käsitteitä<sup>59</sup>. Huomio tulee kuitenkin kohdentaa näissä normistoissa olevien käsitteiden aineelliseen sisältöön, ei niiden muodolliseen kieliasuun<sup>60</sup>. Oikeus- ja verotuskäytäntö pitää sisällään

---

<sup>56</sup> Ks. edellä käsitelty neutraliteetti-periaate. Toisaalta hyvityslaskuissa keskeistä on ottaa huomioon se, että tapahtumat on asianmukaisesti dokumentoitu verovelvollisen kirjanpitoon, ja että ne perustuvat asianmukaisiin tositteisiin. Oikeuskäytännöstä löytyy tapauksia, joissa niitä ei ole joko ollenkaan laadittu, tai sitten niitä on laadittu vilpillisessä mielessä sen toivossa, että verovelvollinen saisi perusteettomia ALV-vähennyksiä tai -palautuksia (ks. muun muassa veropetoksesta KKO:2011:20, jossa hyvityslaskujen avulla verovelvolliset olivat tehneet itselleen huomattavat perusteettomat ALV-palautukset).

<sup>57</sup> Palautettuihin pakkauksiin, kaupan peruuntumiseen ja luottotappioihin palataan tarkemmin jäljempänä.

<sup>58</sup> Ks. KHO:2002:14: A Oy on suunnitellut aloittavansa uuden markkinointikampanjan tarkoituksenaan liittymäsopimusten lisääminen. Kampanjan aikana yhtiön yksityisasiakkaat saavat 200 markalla ilmaista puheaikaa jokaisesta yhtiölle tuomastaan uudesta liittymäasiakkaasta. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiot asioissa C-33/93 (Empire Stores Ltd) ja C-380/99 (Bertelsmann AG)) oikeuskäytännöstä ilmenee, että palkkion luovutusta vanhalle asiakkaalle uuden asiakkaan hankinnasta ei voida pitää palvelun ottamisena omaan käyttöön vaan myyntiin rinnastettavana tilanteena, jossa palkkio luovutetaan vanhalle asiakkaalle vastikkeena uuden asiakkaan hankkimisesta muodostuvasta palvelusuorituksesta. Koska nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa ilmaisen puheajan luovutus on näin ollen vaihdon luonteinen suoritus, A Oy:n on, kun kysymys ei ole arvonlisäverolain 25 §:ssä tarkoitettua tavaranäytteestä tai tavanomaisesta mainoslahjasta eikä lain 78 §:ssä tarkoitettua myynnin oikaisuerästä, suoritettava arvonlisäveroa ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettua ilmaisen puheajan luovutuksesta arvonlisäverolain palvelun myyntiä koskevien säännösten mukaan.

<sup>59</sup> Esimerkiksi sähkömarkkinalaissa vakiokorvaus tai viestintämarkkinalaissa vakiohyvitys.

<sup>60</sup> Näin muun muassa Määttä 2015, s. 14–19. Samalla linjalla myös KHO 2017:93, jossa oli kysymys siitä, oliko tekijänoikeuden haltijoita edustavien järjestöjen valtiolta saamia yksityisen kopioinnin

joukon tapauksia, joissa tulkinta- ja soveltamislinjaa on haettu muusta lainsäädännöstä, ikään kuin oikeusjärjestyksen kokonaisuus huomioiden<sup>61</sup>. Keskenään varioivan termistön lisäksi on todettava, että vero-oikeus on dynaaminen oikeudenala. Verotuksen dynaamisuudesta kertoo muun muassa se, että aiemmin sähkömarkkinalain mukainen vakiokorvaus katsottiin arvonlisäverolain mukaiseksi myynnin oikaisueräksi<sup>62</sup>. Vaikka kyseisessä laissa käytetään terminä vakiokorvausta, niin katsottiin, että kyse on arvonlisäverotuksessa tarkoitettusta myynnin oikaisuerästä. Voimassa olevassa oikeustilassa näin ei kuitenkaan ole, vaan kysymys on verottomaan vahingonkorvaukseen rinnastettavasta erästä. Sähkömarkkinalain mukaan ostajalle voi muodostua oikeus eräänlaiseen vakiokorvaukseen tilanteessa, jossa sähköntoimitus katkeaa tai keskeytyy<sup>63</sup>.

Yhdeksi ryhmäksi voidaan tunnistaa erilaiset markkinointiin ja mainontaan liittyvät erät, joita ovat muun muassa markkinointihyvitykset, markkinointikorvaukset ja mainostukialennukset<sup>64</sup>. Olennaista näiden osalta on huomata, että nämä erät eivät yleensä perustu myyntien tai ostojen määrään, vaan kyseessä on erikseen sovittu korvauserä<sup>65</sup>. Tällainen erikseen sovittu korvaus on myyntisuorituksesta erillinen, usein kiinteämääräinen erä, jota ei pidetä arvonlisäverotuksessa myynnin oikaisueränä (AVL 78 §)<sup>66</sup>.

---

hyvityksiä pidettävä verollisina palvelun myynteinä vai ei. KHO katsoi, että kyseessä ei ollut verollisesta palvelun mynnistä suoritettava vastike. Näin ollen kyseeseen eivät voi myöskään tulla tässä tutkielmassa tarkasteltavat verolliseen myyntiin kohdistuvat myynnin oikaisuerät.

<sup>61</sup> Ks. tuloverotuksen puolelta KHO 2012:21 ja 2012:23, joissa viitattiin asunto-osakeyhtiölain ja osakeyhtiölain säännöksiin.

<sup>62</sup> Ks. ”Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin” (Dnro 1531/345/2003) ja sen tulkinta Pikkujämsä 2011, s. 140–142.

<sup>63</sup> Ks. KHO 2016:2 ja KHO:2014:190.

<sup>64</sup> Äärilä yms. 2015, s. 223–224.

<sup>65</sup> Esimerkiksi myyntikampanjan perusteella annettu markkinointihyvitys, joka ei perustu ostojen määrään, ei ole myynnin oikaisuerä, vaikka se olisikin myönnetty alennuksen tai hyvityksen nimellä. Näin ollen sitä voidaan pitää lähinnä markkinointipalvelun ostoon rinnastettavana eränä. Tällaisesta hyvityksestä on kysymys esimerkiksi silloin, kun myyjä X myy valmistamiaan tuotteita Y:lle edelleen myytäväksi ja osapuolten keskinäisen sopimuksen perusteella Y antaa asiakkailleen myyntikampanjan toteuttamiseksi lisäalennuksia, joista se veloittaa X:ää kampanjahyvityksen nimellä. Korvauksen maksajalla eli X:llä on tällöin oikeus vähentää markkinointipalvelun ostohintaan sisältyvä vero, tällöin kyse on ikään kuin itsenäisestä kaupasta (vrt. myynnin oikaisuerät samassa kaupassa). Peilikuvan lailla korvauksen saajan eli Y:n tulee käsitellä korvaus palvelun myyntinä eikä oston oikaisueränä. Luonnollisena seuraantona tällaisesta itsenäiseksi katsotusta suoritteesta voidaan katsoa se, että näissä tapauksissa sovelletaan yleistä verokantaa huolimatta siitä, minkä verokannan alaisiin suoritteisiin markkinointihyvitys perustuu.

<sup>66</sup> Ks. KHO:2002:14.

Keskeisesti osuuskunta-muotoisiin yhteisöihin liittyvät ylijäämänpalautukset eroavat edellä mainituista eristä siten, että ne kytkeytyvät yrityksen tuottamaan voittoon. Ylijäämänpalautuksia voidaan kuitenkin käsitellä vähennettävänä myynnin oikaisuerinä ainoastaan silloin, kun palautuksen saaja saa ylijäämänpalautusta tilikauden aikana tekemiensä verollisten ostosten suhteessa. Näin ollen mikä tahansa ylijäämänpalautukseksi kutsuttu erä ei voi tulla käsitellyksi veron perustetta pienentävänä myynnin oikaisueränä.

Ylijäämänpalautus ja siihen kytkeytyvä kysymys myynnin oikaisueristä aktualisoituu esimerkiksi tilanteessa, jossa osuuskunta maksaa oikaisuerän luonteista ylijäämänpalautusta osuuskunnan jäsenille tilikauden tai aikaisempien tilikausien ylijäämästä<sup>67</sup>. Ylijäämänpalautuksia tarkasteltaessa voidaan todeta, että ne ovat hyvin kiinteässä yhteydessä sellaiseen osuuskuntatoimintaan, jossa osuuskunnan kanta-asiakkaat, tai paremminkin omistajajäsenet, ostavat osuuskunnan tarjoamia tuotteita tai palveluita. Näistä tuote- ja palveluostoksista osuuskunnan omistajajäsenet saavat tietyn sovitun perusteen mukaan ylijäämänpalautusta.

Varsinaisten myynnin oikaisuerien suhteen relevanttia on, että maksetut ylijäämänpalautukset perustuvat nimenomaan niihin ostoihin, jotka kukin omistajajäsen on tehnyt saman liikeketjun bonusmyynnin alaisissa liikkeissä<sup>68</sup>. Arvonlisäverolain 78.1 §:n 1 kohdan ylijäämänpalautusten suhteen on havaittavissa tietynlainen vaatimus riittävän selvästä ja selkeästä kytköksestä ostajan tuote- ja palveluostoista tämän saamiin ylijäämänpalautuksiin. Näin ollen vasta riittävän selkeän ja selvän yhteyden vallitessa voidaan puhua varsinaisista arvonlisäverolain mukaisista myynnin oikaisueristä. Taloudellisesti tarkastellen ylijäämänpalautusten voidaan nähdä hyvittävän yli ajan ostajalle tulevaa tietyn liikeketjun tavaroihin ja palveluihin kulutettua lopullista kokonaishintaa.

---

<sup>67</sup> Verohallinnon ohje Dnro 983/345/2006.

<sup>68</sup> Vrt. esimerkiksi korkoon, joka on tuottoa sijoitukselle, kun taas ylijäämänpalautus kytkeytyy nimenomaan niihin bonus- tai etupistejärjestelmän alaisiin ostoihin, joita henkilö on tehnyt.

Arvonlisäverolain 78 §:n 1 kohta voidaan nähdä niin kutsuttuna puolijoustavana normina, koska vähennyskelpoisia oikaisueriä ei ole tyhjentävästi lueteltu kyseisessä lainkohdassa, vaan vähennysoikeus koskee myös muita – edellisiin kohtiin rinnastettavia – eriä. Näin ollen sellaiset oikaisuerät, jotka eivät ikään kuin asetu edellisten erien luokkaan, voidaan myös käsitellä myynnin oikaisuerinä<sup>69</sup>. Tällaisina erinä voidaan pitää esimerkiksi erilaisia käteis- ja paljousalennuksia<sup>70</sup>.

Erään omalla tavallaan haastavan luokan muodostavat erilaiset etupistejärjestelmät, joissa kuluttaja-asiakkaat saavat etupisteitä kaikista samaan kauppaketjuun kuuluvista kaupoista tekemistään ostoksista. Tällaiset etupiste- ja bonusjärjestelmät kerryttävät asiakkaille pisteitä tai bonuksia tietyn periaatteen mukaan. Usein asiakas saa kanta-asiakkaaksi liittyessään etupistejärjestelmä hallinnoivalta yhtiöltä etukortin, jota esittämällä hän saa etupisteitä useammasta saman kauppaketjun liikkeestä tekemästään ostoksesta. Kun tarvittava pistemäärä on kerätty asiakas saa alennuskupongin tai bonussetelin, jolla seuraavat ostokset tulevat normaalihintaa halvemmiksi. Jossain tapauksissa asiakas voi jopa vaihtaa edellä mainitun bonussetelin suoraan rahaksi<sup>71</sup>. Arvonlisäverotuksellisesti olennaista on se, että asiakas maksaa tosiasiasa vähemmän tuotteesta kuin alkuperäisen sopimuksen mukainen myyntihinta on, ja näin ollen kysymys myynnin oikaisueristä aktualisoituu.

Etupiste- ja bonusjärjestelmien osalta on olennaista tiedostaa varsinaisen ostaja–myyjä-relaation lisäksi myyjä–hallinnointiyhtiö-relaatio. Tilanne saattaa usein olla se, että etupistejärjestelmää hallinnoiva yhtiö kerää kauden aikana varsinaisilta myyjiltä, kuten yksittäisen kodinkoneliikkeen kauppiaalta, tietyn prosenttiosuuden näiden etupistejärjestelmän alaisesta myynnistä tulevien bonushyvitysten kattamista varten. Tällaisen kauden lopuksi varmistetaan, että myyjien hallinnointiyhtiölle maksamat osuudet vastaavat etupistejärjestelmän alaisesta myynnistä asiakkaille syntyneiden bonusten tai etupisteiden määrää. Myyjä saa kuitenkin tällaisen aiemmin maksamansa

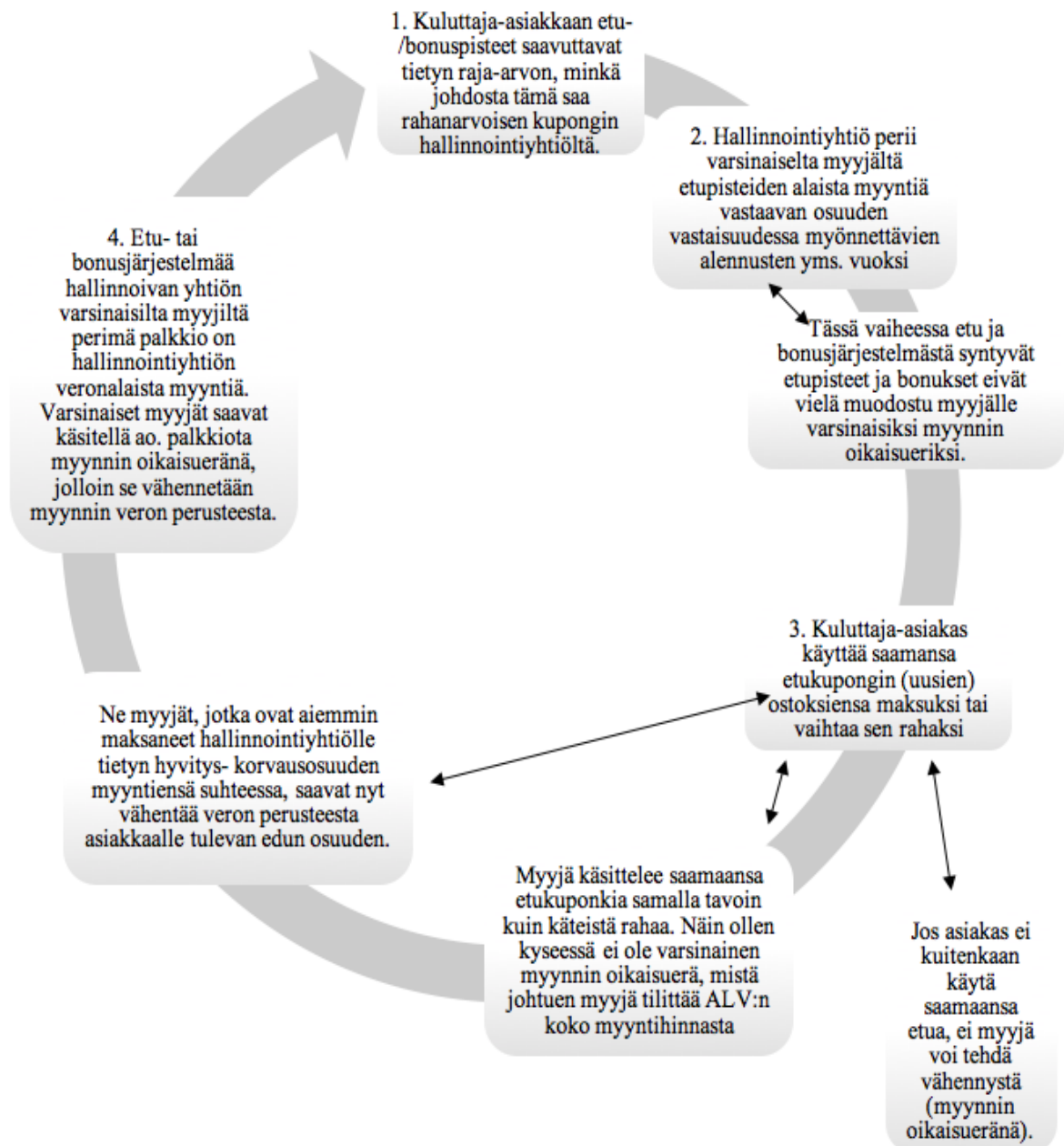
---

<sup>69</sup> Ks. KHO 30.3.2001 T 651, KHO:2001:18. Ks. edelleen Unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-317/94 (Elida Gibbs), jossa alennuskuponkijärjestelmän kautta myönnetty keskenään erilaiset alennukset/hyvitykset katsottiin myynnin oikaisueriksi.

<sup>70</sup> Käteisalennuksissa asiakas joko maksaa tuotteen tai palvelun luovutushetkellä tai hyvin pian sen jälkeen. Käteisalennuksista ks. KHO 20.12.1978 T 5631.

<sup>71</sup> Äärilä yms. 2015, s. 224–226.

osuuden takaisin hyvityksen muodossa, kun etupiste- tai bonusjärjestelmään kuuluva kanta-asiakas käyttää saamansa etukupongin tai bonussetelin. Oikeuskäytännön<sup>72</sup> valossa etupistejärjestelmiin kytkeytyviä prosesseja voidaan myynnin oikaisuerien kannalta hahmotella seuraavan kuvion avulla (kuvio 2).



Kuvio 2.

<sup>72</sup> Ks. KHO 30.3.2001 T 651, KHO:2001:18, KHO:1999:54 ja KHO:1999:53.

Varsinaisiin myynnin oikaisueriin lukeutuvat etupistejärjestelmät ja muut vastaavat tulevat käsitellyiksi joko suoraan myyntiin kohdistuvina alennuksina, hyvityksinä, ylijäämänpalautuksina tai muina edellisiin rinnasteisina erinä. Bonus- ja etupistejärjestelmät kuitenkin kehittyvät koko ajan ja markkinoille tulee uusia tapoja kosiskella asiakaskuntaa erilaisten kanta-asiakkuuksien, bonusten ja etupisteiden avulla. Tämä luo myös verotukselle haasteita<sup>73</sup>. Toisaalta kansalliseen – myynnin oikaisueriä koskevaan – normistoon implementoitua puolijoustavaa lähestymistapaa voidaan pitää tarkoituksenmukaisena niin lainsäätäjän kuin laintulkitsijankin kannalta, sillä puolijoustava normi soveltuu paremmin normittamaan dynaamiseen kehityksen kohdetta kuin esimerkiksi tarkkarajainen normi<sup>74</sup>.

Myynnin oikaisueriin on oikeuskäytännössä luettu myös myyjän ostajalle anteeksiantama tavaravelka tai akordi<sup>75</sup>, joka pienentää myyjälle kertyvää lopullista kauppahintaa, ja näin ollen edelleen veron lopullista perustetta. Akordia eli velan anteeksiantoa voidaan pitää alennukseen rinnastuvana myynnin oikaisueränä. Esimerkiksi tapauksessa KHO 24.9.1998 T 1952 (ei julk.) yhtiö A oli ollut velkaa yhtiölle B tavarahankinnoistaan. Yhtiö A oli tehnyt yhtiö B:n konkurssipesän kanssa sopimuksen vapaaehtoisesta akordista. Kun yhtiö B:n konkurssipesä oli luopunut osasta saamisistaan yhtiö A:n hyväksi, akordin määrää oli pidettävä ostajalle annettuna verollista myyntiä pienentävänä oikaisueränä<sup>76</sup>.

Akordin luonnetta voidaan lähestyä symmetria-periaatteen kautta, jolloin veronalaista tuloa vastaa vähennyskelpoinen meno, kun taas verotonta tuloa vastaa vähennyskelvoton meno. Myynnin oikaisueriä ja akordia voidaan tarkastella sekä ostajan että myyjän lähtökohdista käsin. Ostajan myyjältä saama vapaaehtoinen velan anteeksianto, joka kytkeytyy verollisena ostettuun tavarahan tai palveluun, velvoittaa

---

<sup>73</sup> Markkinoiden dynaamisuuden ja verotuksen suhteesta Määttä 2013b, s. 180–183.

<sup>74</sup> Tarkkarajaisista, joustavista ja puolijoustavista normeista Määttä 2014, s. 44–56.

<sup>75</sup> Akordilla tarkoitetaan myyjän ostajalle antamaa osittaista tai täydellistä velan anteeksiantoa esimerkiksi tilanteessa, jossa ostajaa kohtaa konkurssiuhka.

<sup>76</sup> Ks. myös aiempi KHO 26.10.1995 T 4335 (ei julk.), jossa ostajan tavaravelkaan oli vapaaehtoisesti annettu akordi, joka katsottiin myynnin oikaisueräksi, ja näin ollen myyntiin kytkeytyvää arvonlisäveroa oli oikaistava.



ostajaa oikaisemaan vähennettävää veroa (AVL 118 §). Samaan aikaan myyjän antama vapaaehtoinen velan anteeksianto pienentää tämän verollista myyntiä (AVL 78 §). Näin ollen myyjän antaman akordin osalta tulevat kysymykseen myynnin oikaisuerät. Myyjän kannalta akordi voidaan kuitenkin katsoa joko myyntihinnan alennukseksi tai luottotappioksi (ks. AVL 78.1 § 1 k. ja AVL 78.1 § 3 k.). Myynnin alennus –tilanteita on käsitelty edellä ja luottotappio–tilanteisiin palataan jäljempänä. Myyjän kannalta merkitystä ei ole sillä, pidetäänkö akordia myynnin alennuksena vai luottotappiona<sup>77</sup>.

Oikaisuerällä voidaan pienentää arvonlisäveron perustetta vain tilanteessa, jossa alennuksen tai hyvityksen saajana on alkuperäinen ostaja. Näin ollen tilanteessa, jossa alennus tai hyvitys annetaan kolmannelle, ei ole kysymys varsinaisesta myynnin oikaisuerästä, joka voisi kohdistua myyjä–alkuperäinen ostaja –relaatioon<sup>78</sup>. Vaikka veron perusteesta vähennettävä alennus tai muu vastaavanlainen erä tulisi antaa lähtökohtaisesti vain alkuperäiselle ostajalle, kytkeytyy niin kutsuttuihin vaihdantaketjuihin erityispiirteitä<sup>79</sup>. Vaihdantaketjussa alkuperäistä ostajaa seuraavalle ostajalle suoraan annettu alennus on myös katsottu myynnin oikaisueräksi. Näin ollen esimerkiksi tuotteen valmistaja voi käsitellä myynnin oikaisueränä hyvityksen, jonka tämä antaa suoraan jälleenmyyjälle, vaikka varsinainen laskutus on tapahtunut tukkuliikkeen kautta.

---

<sup>77</sup> Vaikka käsillä olevan tutkielman aihepiiri on rajattu koskemaan myynnin oikaisueriä ja ostoja koskevat erät on rajattu tutkielman ulkopuolelle, lienee paikallaan asian hahmottamisen ja verotuksen symmetriaperiaatteen kannalta tuoda esille se, että ostajan intressissä saattaa olla käsitellä myyjän antamaa akordia luottotappiona, sillä ostajan saama – luottotappioksi luettu – akordi ei aiheuta ostajalle verovaikutuksia. Edellisestä poiketen ostajan saama – alennukseksi luettu – akordi pienentää ostajan tekemiin ostoksiin sisältyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää samalla määrällä, jolla myyjä on vähentänyt myynnistä suoritettavaa veroa. Ostaja ei kuitenkaan voi päättää akordin osalta sitä, onko kyse luottotappiosta vai saadusta alennuksesta (ks. KHO 24.9.1998 T 1952 (ei julk.)).

<sup>78</sup> KHO 30.3.2001 T 651.

<sup>79</sup> Äärilä yms. 2015, s. 223–224.

### **2.2.2 Ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä**

Myynnin oikaisueriä koskevaan AVL 78.1 §:ään otettiin lailla 1064/2016 uusi kohta, jossa säännellään verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimiseen, peruuttamiseen tai purkamiseen kytkeytyvistä myynnin oikaisueristä. Uutta säännöstä on sovellettu 1.1.2017 alkaen. Hallituksen esityksessä 110/2016 uudistusta on perusteltu muun muassa sillä, että säännöksillä varmistettaisiin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan mukainen tulkinta<sup>80</sup>. Uudistuksen taustalla voidaankin nähdä olevan muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut 2014:190<sup>81</sup> ja 23.12.2014 T 4055, joissa on katsottu, että kaupan peruuntumista tai purkautumista koskevia arvonlisäverodirektiivin 90, 184 ja 185 artiklojen säännöksiä ei oltu ennen arvonlisäverolain 78 §:n muutosta täysin implementoitu kansallisessa arvonlisäverolaissa<sup>82</sup>.

Vero-oikeuteen kytkeytyvän johdonmukaisuuden ja symmetria-periaatteen mukaisesti voitaisiin olettaa, että uusi sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista ja purkamista koskeva kohta käyttäytyy samalla tavoin kuin muut samaisen pykälän kohdat. Näin ollen myyjällä olisi oikeus oikaista veron perustetta oikaisuerien avulla esimerkiksi tilanteessa, jossa suoriteperusteisesti jo syntynyt myyntitapahtuma – ja sitä kautta arvonlisäveron suoritusvelvollisuus – peruuntuukin syystä tai toisesta. Edelleen oikaisueräkysymyksen voidaan nähdä aktualisoituvan tilanteissa, joissa myyjä on saanut ostajalta ennakkomaksun, mutta kauppa peruuntuukin ennen tavaran tai palvelun varsinaista suoritushetkeä.

---

<sup>80</sup> Ks. arvonlisäverodirektiivin 90 artikla, jossa säännellään siitä, että sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen vuoksi veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin. 90 artiklan tulkittamisesta muun muassa EUT C-588/10, Kraft Foods Polska.

<sup>81</sup> Verovelvollisuusryhmään kuuluva leasingtoimintaa harjoittava A Oy oli tilannut Suomessa verovelvolliselta myyjältä koneen. A Oy oli suorittanut myyjälle arvonlisäveron sisältäviä ennakkomaksuja, jotka A Oy oli vähentänyt ennakkomaksujen maksukuukaudelta annetuissa veroilmoituksissa. Myyjän selvitystilän ja maksukyvyttömyyden vuoksi myyjä ei toimittanut konetta eikä myöskään palauttanut saamiaan ennakkomaksuja. Asiassa oli kysymys siitä, oliko A Oy:n oikaistava ennakkomaksuista tekemänsä arvonlisäverovähennykset kaupan peruuntumisen takia.

<sup>82</sup> Implementoinnin puute johti tapauksessa KHO:2014:190 muun muassa siihen, että ostajan ei tarvinnut oikaista vähentämäänsä arvonlisäveroa, vaikka kauppa peruuntui. Samaan lopputulokseen päädyttiin ratkaisussa KHO 23.12.2014 T 4055. Asiassa ei ollut merkitystä myöskään sillä, että yhtiö oli saanut ennakkomaksuja vastaavan suorituksen arvonlisäveroineen takaisin pankkitakauksen muodossa, koska suoritus ei ollut myyjän ostajalle antama alennus.

Aihepiirin kannalta ratkaisulinjaa pitää hakea kansallisen normiston lisäksi arvonlisäverojärjestelmän pohjana olevasta arvonlisäverodirektiivistä sekä unionin tuomioistuimen ratkaisuksista<sup>83</sup>. Toisaalta kansalliseen AVL 78.1 §:n 2 kohtaan liittyvä verotus- ja oikeuskäytäntö on kehittymätöntä ja vakiintumatonta, mikä lisää entisestään suoraan EU-oikeuteen suuntautuvan tarkastelun merkitsevyyttä sopimuksen mitätöinnistä, peruuttamisesta tai purkamisesta aiheutuneiden oikaisuerien kannalta.

Arvonlisäverodirektiivin artiklojen 90, 184 ja 185 mukaan<sup>84</sup> veron perustetta on oikaistava, mikäli se on suurempi tai pienempi kuin lopullisesti toteutunut kauppahinta. Oikaisu on tehtävä etenkin, jos arvonlisäveron määrään vaikuttavissa seikoissa on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen. Esimerkiksi kaupan peruuntuminen on tällainen veron perusteeseen vaikuttava seikka. Edellä mainittujen kaupan peruuntumista koskevien oikaisuerien osalta on olemassa unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä, jossa unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että veron perustetta on oikaistava tilanteessa, jossa kauppa peruuntuu, purkautuu tai sopimus mitätöidään<sup>85</sup>.

Arvonlisäverolain lainvalmisteluaineiston<sup>86</sup>, arvonlisäverodirektiiviin sekä unionin tuomioistuimen ratkaisulinjan valossa myynnin oikaisuerät tulevat kyseeseen, mikäli sopimus mitätöidään, suoritukset palautetaan tai hintaa alennetaan liiketoimen suorittamisen jälkeen. Näin ollen myös veron perustetta tulee alentaa vastaavasti. Mikäli sopimus puretaan syystä tai toisesta, kauppaa ei ole tapahtunut lopullisesti myöskään arvonlisäverotuksen kannalta, jolloin veron peruste on nolla. Edelleen verotuksen symmetriaperiaatteen kannalta katsoen verovelvollinen voi oikaista (alentaa) ilmoitetun arvonlisäveron määrää, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja oikaisee (alentaa)

---

<sup>83</sup> Toisaalta EU-oikeus ja unionin tuomioistuimen ratkaisut tulee ottaa huomioon puhtaasti kansallisen normiston soveltamisessa ja tulkitsemisessa.

<sup>84</sup> Vaikka 184 ja 185 artiklat kytkeytyvät varsinaisesti ostojen oikaisueriin, voidaan niiden käyttämisellä tulkinta-apuna nähdä olevan relevanssia, erityisesti jos asiaa halutaan tarkastella vero-oikeuteen kytkeytyvän johdonmukaisuuden periaatteen sekä verotuksen symmetria-periaatteen valossa. Edellisten lisäksi unionin tuomioistuin on viitannut ratkaisuihinsa EUT C-209/14, NLB Leasing (kohdat 40, 43 ja 44) arvonlisäverotukseen kytkeytyvään neutraliteettiperiaatteeseen.

<sup>85</sup> Ks. EUT C-107/13, FIRIN (kohdat 11, 12, 33, 48, 49–53), jonka mukaan arvonlisäverodirektiivissä vaaditaan, että sellaisen laskun saajan tekemää arvonlisäverovähennystä, joka on laadittu tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun maksamista varten, on oikaistava, kun kauppaa tai liiketointa ei loppujen lopuksi ole tehty. Ks. myös arvonlisäverodirektiivin artiklat 184 ja 185.

<sup>86</sup> Ks. HE 110/2016 vp.

vähentämänsä arvonlisäveron määrää ja ilmoittaa tästä tavaroiden luovuttajalle tai palvelujen suorittajalle<sup>87</sup>.

Unionin tuomioistuimen ratkaisulinjassa näkyy kuitenkin eräänlainen sisältöpainotteisuuden periaate, eli asian tosiasiallisen luonteen ja sisällön korostaminen. Esimerkiksi kaupan purkautumista ja peruuntumista koskevaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulee tulkita siten, ettei se mahdollista verovelvollisen veron perusteen alentamista, jos verovelvollinen on tosiasiallisesti saanut täyden maksun vastikkeena suorituksestaan<sup>88</sup>.

Koska sopimuksen mitätöimistä, peruuntumista ja purkamista koskeva lainkohta on uusi, tulisi siitä ja sen soveltamisesta saada johdonmukaista verotus- ja oikeuskäytäntöä. Osin edellä mainitusta syystä, voidaan katsoa, että esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päivitetylle ratkaisulinjalle olisi kysyntää. Erityisesti edellä mainittuihin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin vuodelta 2014 tulisi suhtautua kriittisesti, sillä niissä tehdyt tulkinnat ja ratkaisut sotivat uudistetun arvonlisäverolain sanamuotoa ja lain esitöissä mainittua tarkoitusta vastaan<sup>89</sup>.

Näin ollen voidaan nähdä, että oikeanlaisen arvonlisäverotuksellisen käsittelyn juurruttaminen käytännön kentälle synnyttää tarpeen saada ajan tasalla olevaa oikeuskäytäntöä. Tilanteissa, joissa oikeuskäytäntö ei ole ajan tasalla, tai ainakaan riittävän yksiselitteistä ja selkeää, verotus törmää ennen pitkää kiperiin tulkinta- ja soveltamistilanteisiin. Verotuksen neutraliteetin ja mahdollisimman matalien hallinnointi- ja transaktiokustannusten kannalta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena sitä, että tällaisia tulkintaongelmia tulisi vain harvoin vastaan. Lisäksi voidaan katsoa, että jo pelkästään arvonlisäverotuksen välillinen luonne puoltaa sitä, että verokohtelu olisi mahdollisimman hyvin ennakoitavissa, ei yllätyksellistä<sup>90</sup>. Voidaankin kiistatta

---

<sup>87</sup> Tähän kytkeytyen ks. arvonlisäverolain asettamat tositevaatimukset.

<sup>88</sup> Näin EUT C-209/14, NLB Leasing (kohdat 37 ja 38). Artiklan tulkitsemisesta myös EUT C-588/10, Kraft Foods Polska.

<sup>89</sup> Ks. KHO:2014:190, jossa katsottu, että ostajalla ei ollut velvollisuutta oikaista tekemäänsä vähennystä tilanteessa, jossa kauppa peruuntui.

<sup>90</sup> Määttä 2013b, s. 3.

todeta, että korkeimman hallinto-oikeuden ajantasaisilla ratkaisulinjoilla on oma paikkansa edellä mainitun tasapainotilan ylläpitämisessä.

Niin kutsutut kiperät tulkintaongelmat syntyvät usein tilanteissa, joissa verolain sanamuoto ei kerro suoraa vastausta siihen, miten verokohtelun tulisi määräytyä<sup>91</sup>. Tulkintaongelmia voi kuitenkin syntyä myös tilanteessa, jossa lain sanamuoto on sinällään selkeä. Lähtökohtaisesti voitaisiin katsoa, että sopimuksen mitätöimistä, peruuntumista ja purkautumista koskeva arvonlisäverolain kohta on sanamuodoltaan riittävän selkeä tarjoamaan ratkaisun arvonlisäverotukselliseen ongelmaan. Näin asia ei kuitenkaan välttämättä ole, sillä tulkintaongelmaksi voi muodostua se, mitä edellä mainituilla käsitteillä tarkoitetaan, eli mitä on arvonlisäverotuksellinen mitätöiminen, peruuntuminen tai purkautuminen?

Hallituksen esityksessä 110/2016 on viitattu arvonlisäverodirektiivin 63, 65, 184 ja 185 artikloihin sekä unionin tuomioistuimen antamaan tuomioon C-107/13 (FIRIN OOD), joiden valossa esimerkiksi peruuntumista koskevat oikaisuerät tulisivat kyseeseen tilanteessa, jossa myyjä on saanut ostajalta ennakkomaksun, jonka osalta arvonlisäveron suoritusvelvollisuus aktualisoituu, mutta syystä tai toisesta ostaja peruuttaakin kaupan ennen varsinaista tavarantoimitusta tai palvelun suorittamista. Mitätöiminen voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa solmittu kauppa osoittautuu lainvastaiseksi, jolloin suoritusta ei voi tapahtua myöskään arvonlisäverotuksellisesti. Myyntiä koskevan sopimuksen purku voi tulla kysymykseen esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjän toimittamassa tavarassa on olennainen virhe, eikä virhettä voida hyvittää esimerkiksi myyjän antamalla alennuksella. Näin ollen sopimus katsotaan puretuksi myös arvonlisäverotuksellisesti, kun myyjä palauttaa ostajalle rahat palautettua tavaraa vastaan.

Eri laeissa käytetyt termit ja käsitteet saattavat poiketa<sup>92</sup> sisällöltään ja merkitykseltään toisistaan, mikä entisestään vaikeuttaa suoraviivaisten vastausten tarjoamista. Vaikka edellä esitettyyn kysymykseen saataisiin vastaus, voi tilanne kuitenkin olla edelleen se, että arvonlisäverotuksellisen tulkintaongelman suhteen voidaan joutua kysymään,

---

<sup>91</sup> Kiperistä tulkintaongelmista Määttä 2013b, s. 2–16.

<sup>92</sup> Ks. edellä esimerkiksi vakiokorvaus vs. vakiohyvitys.

milloin on kysymys esimerkiksi kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle luettavista vahingonkorvauksista?<sup>93</sup> Toisaalta myynnin oikaisueriä koskevaan ongelmaan voidaan hakea vertailupintaa ostojen oikaisuerien puolelta, sillä näitä voidaan pitää eräällä tavalla toistensa vastinpareina. Tämän suuntaiseen päätelmään voidaan päätyä laintulkintaa tukevien periaatteiden, kuten verotuksen symmetriaperiaatteen tai verotuksen johdonmukaisuuden periaatteen, valossa. Toisaalta jo veropohjan kestävyys kannalta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena, että myyjän tekemä myynnin oikaisuerä käyttäytyy samansuuntaisesti kuin ostajan tekemä ostojen oikaisuerä tilanteessa, jossa oikaisu kohdistuvat samaan liiketoimeen tai kauppaan. Ostojen osalta sopimuksen mitätöinnistä, peruuttamisesta tai purkamisesta johtuvista oikaisueristä säännellään AVL 118 §:ssä, joka on sanamuodoltaan lähellä vastaavaa myynnin oikaisueriä koskevaa pykälää<sup>94</sup>.

### **2.2.3 Verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio**

Tässä kappaleessa tarkoituksena on syventyä tarkastelemaan luottotappioita ja luottotappiotilanteita arvonlisäverotuksessa<sup>95</sup>. Arvonlisäverolain 78.1 §:n 3 kohdan mukaan veron perusteesta saadaan vähentää verolliseen myyntiin kohdistuva luottotappio<sup>96</sup>. Huomionarvoista on kuitenkin se, että luottotappioihin kytkeytyvät vähennykset tulevat kyseeseen vain myynnistä tilitettävän veron laskennassa. Näin ollen esimerkiksi rakennuspalveluiden oma käyttö ja siihen kohdistuva arvonlisäverotus lukeutuvat vähennyskelpoisten myynnin oikaisuerien ulkopuolelle.

Verotuksen symmetria-periaatetta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena työkaluna tarkasteltaessa luottotappioita ja niistä mahdollisesti myöhemmin kertyviä saamisia.

---

<sup>93</sup> Rajanvetoa vahingonkorvausten ja arvonlisäverotuksellisten myynnin oikaisuerien välillä käsitellään jäljempänä.

<sup>94</sup> Kyseisessä ostojen oikaisua koskevassa pykälässä viitataan suoraan myynnin oikaisueriä koskevaan AVL 78 §:ään. Oikeuslähdeopillisesti tarkastellen mielenkiintoista on se, että tämä vastinparina toimiva pykälä on tuotu vahvasti velvoittavan oikeuslähteen tasolle. Oikeuslähdehierarkiasta ja siihen kohdistuvasta kritiikistä ks. Määttä 2014, s. 107–118.

<sup>95</sup> Ks. luottotappio-tilanteiden käsitteleminen myös Heijastepintaa kirjanpitoon -luvussa.

<sup>96</sup> Ks. arvonlisäverodirektiivin 90 artikla, jonka mukaan kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin vuoksi veron perustetta on vastaavasti alennettava.

Vaikka lähtökohtaisesti vakuutuskorvaukset<sup>97</sup> ovat arvonalisäverottomia, on verotus- ja oikeuskäytännössä tullut vastaan tilanteita, joissa luottotappioista myöhemmin saadut vakuutuskorvaukset on perustellusti katsottu oikaisueriksi arvonalisäverotuksessa. Tällainen on tullut kyseeseen erityisesti tilanteessa, jossa yhtiö on aluksi tehnyt AVL 78.1 §:n 3 kohdan mukaan veron perusteesta luottotappiovähennyksen, mutta saanut myöhemmin vakuutuskorvauksen tuon luottotappion kattamiseksi. Esimerkiksi tapauksessa KHO 23.8.2011 T 2341 A Oy oli ottanut luottovakuutuksen, jonka perusteella vakuutuksenantaja korvasi yhtiölle vakuutus sopimuksen mukaisesti vahingot silloin, kun yhtiö ei ollut saanut täyttää suoritusta vakuutetuista saatavista ostajan maksukyvyttömyyden tai maksun viivästymisen vuoksi. Kun yhtiö sai vahinkotapahtuman vuoksi vakuutuskorvauksen, korvaus kohdistui siihen yhtiön saamiseen, jonka maksamisen turvaamiseksi yhtiö oli ottanut luottovakuutuksen. Vakuutuksenantajan eikä siten myöskään yhtiön ollut suoritettava vakuutuskorvauksesta arvonalisäveroa. Yhtiö oli kuitenkin tehnyt arvonalisäverolain 78 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan veron perusteesta luottotappiovähennyksen. Koska vakuutuskorvaus maksettiin yhtiölle tämän luottotappion kattamiseksi, vakuutuskorvausta oli pidettävä arvonalisäverolain 78 §:n 2 momentissa tarkoitettuna vähennetystä luottotappiosta kertyneenä määränä, joka oli lisättävä veron perusteeseen siltä osin kuin vakuutuskorvaus kohdistui luottotappioksi kirjattuun pääomaan.

Edelliseen kytkeytyvät myös sellaiset tilanteet, joissa tavaran tai palvelun myyjä on myynyt myyntisaamisensa esimerkiksi rahoitusyhtiölle. Keskusverolautakunnan tapauksessa 2004/38 rahoitusyhtiö oli ostanut myyjäyhtiöltä myyntisaamisen. Näin ollen rahoitusyhtiön myyjäyhtiölle alun perin kuuluvasta myyntisaamisesta maksama vastike oli katsottava veron perusteeseen kohdistuvaksi oikaisuksi siltä osin kuin vastike kohdistui luottotappioksi kirjattuun pääomaan. Tulkintalinja voidaan nähdä perusteltuna verotuksen ja verojärjestelmän johdonmukaisuuden kannalta. Laajemmassa tarkastelussa voidaan nähdä myös, että johdonmukaisuuden lisäksi veropohjan kestävyys ja verotuksen neutraliteettiperiaate puoltavat sitä, että tällaiset 'suoran tulon sijaan saadut tulot'<sup>98</sup>, kuten vakuutuskorvaukset, asetetaan tasavertaiseen asemaan suorien myyntitulojen kanssa, jolloin arvonalisäverotuksen perusteen kannalta sillä ei ole

---

<sup>97</sup> Vakuutuspalveluiden arvonalisäverottomuudesta AVL 44 §.

<sup>98</sup> Vrt. tuloverotuksen puolella tulon sijaan saadun korvauksen veronalaisuus.

vaikutusta, mitä kautta tulo on saatu, vaan tarkastelun fokus pysyy siinä, että myynnistä on – joko suoraan tai välillisesti – saatu arvonlisäverotuksen alaista tuloa<sup>99</sup>.

Arvonlisäverolaissa ei ole suoraan määritelty luottotappio-käsitettä. Luottotappioiden määrittelemiseen voidaan kuitenkin hakea tulkinta-apua lainvalmisteluaineistoista<sup>100</sup>, jonka perusteella arvonlisäverollisten luottotappioiden käsittely, ja näin ollen veroihin kohdistuva vähennysoikeus, on pitkälti sidottu kirjanpitolakiin ja kirjanpidolliseen käsittelyyn. Täten voidaan päätellä, että hyvän kirjanpitotavan mukaan luottotappioksi kirjattavat erät tulevat vähennettäväksi myös arvonlisäverotuksessa veron perusteesta.

Hyvän kirjanpitotavan mukaan luottotappiot kypsyvät kirjattavaksi silloin, kun on todennäköistä, että saamisesta ei enää saada suoritusta. Tällaisena indikaattorina voidaan pitää muun muassa velallisen konkurssia tai saneerausmenettelyä<sup>101</sup>, tietoa velallisen maksukyvyttömyydestä ja myyjän toteuttamaa tuloksetonta perintää<sup>102</sup>. Luottotappiutilanteiden osalta tulee kuitenkin ottaa huomioon mahdolliset myyjän ja ostajan väliset kuittauskelpoiset velat sekä edelleen arvioida hyvän kirjanpitotavan mukaisesti luottotappioiden todennäköistä kokonaismäärää tai –summaa (KPL 3:3, 5:1–2 ja 5:14 §).

Luottotappiutilanteisiin liittyy omana erityispiirteenä niiden ajallinen ulottuvuus. Luottotappiokirjauksella ei ole varsinaista määräaika, mutta se tulee kuitenkin kirjata hyvän kirjanpitotavan mukaisesti<sup>103</sup>. Näin ollen luottotappion kirjaamiseen kohdistuva normisto voidaan nähdä suhteellisen joustavana. Edelliseen peilaten voidaan tehdä sen suuntainen johtopäätös, että ajallisesti katsoen vanhakin luottotappio voi olla kirjauskelpoinen, kunhan se täyttää kirjauskelpoisen luottotappion muut edellytykset<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> Tämänlainen tulkintalinja välittyy myös muun muassa seuraavista arvonlisäverotusta ja luottotappioita koskevissa oikeustapauksista: KHO 29.12.2000 T 3403 ja KHO 29.12.2000 T 3397.

<sup>100</sup> Esimerkiksi He 88/1993, s. 114–115.

<sup>101</sup> Ks. KHO:1997:69, jossa yhtiöllä oli oikeus vähentää verollisena ilmoitettua myyntiä koskevana luottotappiona määrä, joka oli yhtiön asiakkaan hyväksytyssä velkasaneerausohjelmassa leikattu yhtiön tuolta asiakkaalta olevasta myyntisaamisesta.

<sup>102</sup> KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta kohta 4.3.

<sup>103</sup> Ks. KILA 1827/2008, jossa KILA otti kantaa aikaisempiin tilikausiin ja niihin kohdistuviin luottotappioihin sekä näiden luottotappioiden todennäköisyyksiin. Ks. myös KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta kohta 4.3.

<sup>104</sup> KPL 3:3, 5:1 ja 5:14 §. Ks. luottotappioista ja niiden kirjaamisesta HE 89/2015, s. 70–100.



Näin ollen – ikään kuin peilikuvana – luottotappiosta mahdollisesti myöhemmin kertyvä saaminen ei myöskään vanhene.

Arvonlisäverolain 78.2 §:n mukaan vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä tulee lisätä veron perusteeseen. Tosiasiassa tämä toteutetaan oikaisuerien avulla. Verovelvollinen saa kuitenkin verotustaan varten oikaistavan määrän kirjanpidostaan, sillä jo pelkästään kirjanpitonormisto edellyttää myöhemmin kertyneen suorituksen kirjaamista kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Näin ollen arvonlisäveronormiston ja kirjanpitonormiston suuntaviivat luottotappio-tilanteissa voidaan tältä osin nähdä yhteneväisinä.

Myöhemmin kertyneen saamisen määrä lisätään veron perusteeseen ilman arvonlisäveron osuutta sen verokannan mukaisesti, joka oli voimassa alkuperäisellä – tavarán tai palvelun – suoritushetkellä. Luottotappioiden oikaisun ja vähentämisen osalta on edelleen olennaista huomata, että veron perusteesta vähennettävä luottotappio ei sisällä veron osuutta, minkä seurauksena veron perusteena olevasta verottomasta myyntihinnasta vähennetään vain veroton luottotappion osuus<sup>105</sup>. Mahdollisesti myöhemmin kertynyt määrä tulee lisätä luottotappion kertymiskuukauden veron perusteeseen. Mikäli myyjä on lopettanut verollisen liiketoimintansa ja saa luottotappiona käsitellystä saamisestaan suorituksen liiketoiminnan päättymisen jälkeen, tulee saaminen käsitellä arvonlisäverollisen toiminnan lopettamiskuukaudelle kohdistuvana oikaisuna<sup>106</sup>.

#### **2.2.4 Palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus**

Arvonlisäverolain 78.1 §:n 4 kohdan mukaan veron perusteesta saadaan vähentää palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus. Tällaisiksi palautettaviksi pakkauksiksi voidaan katsoa esimerkiksi virvoitusjuomapullot ja –korit, kuljetuslavat sekä kaasupullot, joiden palauttamisesta maksetaan korvaus. Pakkauksen

---

<sup>105</sup> Näin ollen luottotappioiden ja veron perusteen laskennassa sovelletaan samoja laskelmia kuin edellä (tämän luvun alussa) esitettyssä alennus-esimerkissä.

<sup>106</sup> Ks. Arvonlisäverovelvollisen opas 2014, kohta 10.9.2. Ks myös KHO:1987-B-657.

myyjällä on oikeus tehdä myynnin oikaisuerä eli vähentää veron perusteesta palautetun pakkauksen tai kuljetustarvikkeen osuus huolimatta siitä, onko palauttaja verovelvollinen vai ei. Myyjä, joka maksaa korvauksen asiakkaalle, on oikeutettu vähentämään maksamansa korvauksen veron perusteesta, vaikka palautettava pakkaus on alun perin ostettu toiselta taholta<sup>107</sup>. Korvauksen maksaja on kuitenkin oikeutettu vähentämään maksetun korvauksen veron perusteesta ainoastaan silloin, kun tämä itse myy tuotteitaan vastaavanlaisissa pakkauksissa<sup>108</sup>.

Palautettavissa pakkauksissa ja kuljetustarvikkeissa myydään usein alennetun verokannan alaisia tuotteita, kuten elintarvikkeita, rehuja ja lääkkeitä. Näin ollen samaan ostajan ostamaan tuotepakettiin tai –kokonaisuuteen kytkeytyy olennaisesti kysymys eri arvonlisäverokantojen soveltamisesta. Palautettavien pakkausten ja kuljetustarvikkeiden osalta arvonlisäverotuksellinen käsittely on mielenkiintoinen, sillä huolimatta tuotteiden (pääsuorite) verokohtelusta, pakkauksista maksettuja korvauksia käsitellään yleisellä verokannalla oikaisueriä tehtäessä<sup>109</sup>. Näin ollen esimerkiksi tilanteessa, jossa yritys myy alemman verokannan alaisia tuotteita palautuskelpoisissa pakkauksissa, yrityksen tulee suorittaa pakkauksen myynnistä veroa yleisen verokannan mukaisesti<sup>110</sup>. Veroteoreettisesti tarkastellen edellä mainitun voidaan nähdä muodostavan eräänlaisen poikkeuksen arvonlisäverotukseen keskeisesti kytkeytyvään liittymisperiaatteeseen, jossa pääsuorite määräisi koko suoritteen verokohtelun ja –kannan<sup>111</sup>.

---

<sup>107</sup> Esimerkiksi asiakas on ostanut palauttamansa virvoitusjuomapullon toisesta myymälästä, kuin mihin palauttaa tyhjän virvoitusjuomapullon panttia vastaan.

<sup>108</sup> Ks. HE 283/1994, jossa mukaan veron perusteesta saataisiin vähentää palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettut korvaukset. Oikaisu koskisi myös sellaisia palautettuja pakkauksia tai kuljetustarvikkeita, esimerkiksi juomapulloja, joita verovelvollinen ei itse ole myynyt. Edellytyksenä olisi kuitenkin, että verovelvollinen itse myy tuotteitaan vastaavissa pakkauksissa tai vastaavien palautettavien kuljetustarvikkeiden kanssa. Oikaisu voitaisiin tehdä sekä kuluttajille että verovelvollisille yrityksille maksetuista korvauksista. Ks. edelleen Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 3 alakohta, johon viitattu kyseisessä hallituksen esityksessä.

<sup>109</sup> Ks. kuitenkin HE 39/1996, jonka mukaan Tilikauden aikana pakkauksen ja kuljetustarvikkeen myyntiin voitaisiin kuitenkin soveltaa samaa verokantaa kuin varsinaisen tavarantoimittajan myyntiin, jos myyntien erottaminen toisistaan tuottaisi huomattavia vaikeuksia. Kalenterikuukaudelta näin suorittamatta jäänyt vero tulisi oikaista viimeistään tilikauden viimeisen kalenterikuukauden aikana.

<sup>110</sup> Esimerkiksi kaupassa myytävä virvoitusjuomapullo, jonka sisällön myynnistä suoritetaan veroa alemman (vuonna 2017 14 prosentin) verokannan mukaisesti, mutta pullon eli pakkauksen osalta veroa suoritetaan yleisen verokannan (ALV 24 % v. 2017) mukaisesti.

<sup>111</sup> Näin ollen liittymisperiaatteen sijaan voitaisiinkin puhua edellisen sisarperiaatteesta, eli jakamisperiaatteesta, jossa tuotekokonaisuuteen kytkeytyvät 'palaset' käsitellään kuitenkin toisistaan erillisinä. Liittymisperiaatteen ja jakamisperiaatteen suhteesta enemmän esimerkiksi Kalle Määtän

Arvonlisäverotukseen kytkeytyvät myynnin oikaisuerät ovat vahvan sidosteisessa suhteessa kirjanpidossa tehtyihin ratkaisuihin. Esimerkiksi ajallisesti tarkastellen palautettujen pakkausten ja kuljetustarvikkeiden arvonlisäverotukselliset oikaisuerät kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana korvaus on kirjattu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti kirjanpitoon<sup>112</sup>. Täten sidosteisuuden voidaan nähdä olevan tarkoituksenmukaista arvonlisävero- ja kirjanpitojärjestelmän kanssa toimivien verovelvollisten kannalta, sillä sen voidaan olettaa keventävän esimerkiksi verovelvollisille verotuksesta koituvaa hallinnollista taakkaa.

Myynnin oikaisuerien kokonaisvaltaisen tarkastelun osalta voidaan huomata, että niin arvonlisäverotuksellisten kuin kirjanpidollistenkin oikaisuerien osalta myynnin oikaisuerien ja tutkielman ulkopuolelle rajattujen läpikulkuerien välinen raja saattaa paikka paikoin olla kuin veteen piirretty viiva. Rajanveto myynnin oikaisuerän ja läpikulkuerän välillä on tapauskohtaista ja hyvin tarkkarajaista, mistä kielivät esimerkiksi seuraavat pantinalaisten palautuspakkausten ja pullopanttien kirjanpitokäsittelyä – ja sitä kautta niiden heijastumat arvonlisäverotuksessa – koskevat kirjanpitolautakunnan ratkaisut: kirjanpitolautakunta 1753/2005 ja 1218/1993. Kyseisten ratkaisujen valossa oikaisuerän käsittely määräytyy sen mukaan, saako pullojen ja palautuspakkausten vastaanottaja<sup>113</sup> katetta käsittelymaksuna vai ei. Mikäli vastaanottaja saa käsittelymaksun tai muun sellaisen erän muodossa katetta, palautukseen kohdistuvat saamiset luetaan myyntiin, jolloin voidaan puhua myös myynnin oikaisueristä. Mikäli vastaanottaja ei saa katetta, on kysymys edellä käsitellyistä läpikulkueristä.<sup>114</sup>

---

asiantuntija-artikkeli Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma Verotus-lehdessä 2013 (Verotus 4/2013, s. 366–375).

<sup>112</sup> Ks. HE 283/1994, jonka mukaan mainitut erät kohdistettaisiin muiden oikaisuerien tavoin sille kuukaudelle, jolle ne on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpidossa kirjattava.

<sup>113</sup> Tässä yhteydessä vastaanottajalla tarkoitetaan esimerkiksi pantti- ja palautuskoneen omaavaa päivittäistavarakauppaa.

<sup>114</sup> Läpikulkuerien suhteen kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen yhteneväisyydestä ks. arvonlisäverodirektiivi artikla 79 kohta c; KVL 2014/7.

## 2.3 Rajanvetoa myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvausten välillä

Myynnin oikaisuerien määrittämisen kannalta on tarpeellista tarkastella sitä, mikä kuuluu arvonlisäveron alaisiin myynnin oikaisuihin ja mikä ei<sup>115</sup>. Useimmat arvonlisäverotukselliset ongelmat kytkeytyvät siihen, mikä on lopullisesti suoritettavan arvonlisäveron peruste, eli mistä summasta suoritettava arvonlisävero lasketaan. Myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteena pidetään pääsäännön mukaisesti vastiketta ilman veron osuutta. Vero lasketaan siitä verottomasta kokonaissummasta, jonka ostaja maksaa myyjälle tavarasta tai palvelusta (AVL 73.1 §). Huomionarvoista on se, että veron perusteeseen lasketaan mukaan myös myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvat hinnanalennukset. Myynnin oikaisuerät tulevat huomioiduiksi siten, että ennen tilitettävän arvonlisäveron laskemista verovelvollinen saa vähentää veron perusteesta tiettyjä hyvitys- ja alennuseriä sekä muita sellaisia eriä, joilla suoritettavan arvonlisäveron perusteena käytettyä myyntihintaa korjataan vastaamaan toteutunutta myyntihintaa (AVL 78 §).

Myyjän ja ostajan välisellä sopimuksella on keskeinen merkitys sen määrittämisessä, mikä on veron peruste. Huomio tulee ottaa tyypillisesti siviilioikeuteen lukeutuviin sopimusoikeudellisiin kysymyksiin. Näin ollen esimerkiksi sen erottaminen, onko kyseessä veronalaiseen myyntiin kohdistuva hinnanalennus vai veroton vahingonkorvaus, nojautuu vahvasti siviilioikeudelliseen problematiikkaan: mistä osapuolten on katsottava sopineen? Voidaan todeta, että vero-oikeudellisesti hedelmällisen tulkintalinjan pohjana tulee olla asiallisesti tunnistetut ja ymmärretyt siviilioikeudelliset tekijät. Vasta tämän problematiikan ymmärtämisen kautta voidaan edetä kestävämpään vero-oikeudelliseen tarkasteluun.

Arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa ei ole määritelty selkeästi vahingonkorvauksen käsitettä<sup>116</sup>. Näin ollen tässä tutkielmassa vahingonkorvauskäsitteen määrittelyä on lähestytty siviilioikeudellisista kysymyksistä käsin.

---

<sup>115</sup> Tässä kappaleessa viitattujen oikeustapausten perusteella oikeuskäytännössä keskeisenä rajanvedon paikkana on ollut se, onko kysymyksessä verolliseen myyntiin kohdistuva hinnanalennus vai veroton vahingonkorvaus.

<sup>116</sup> Pikkujämsä 2011, s. 133–137.

Vahingonkorvauksesta on kysymys silloin, kun vahingonkärsijälle maksetaan korvausta toisen osapuolen syyksi luettavasta teosta tai laiminlyönnistä. Vahingonkorvauksen maksaja voi olla joko vahingonaiheuttaja tai joku muu tämän puolesta. Useimmissa tapauksissa maksettava korvaus perustuu ennalta sovittuun kiinteämääräiseen summaan, joka ei kuitenkaan vastaa myytävän tavaran tai palvelun rahamääräistä arvoa. Vahingonkorvaukset eivät ole lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen alaisia<sup>117</sup>, sillä vahingonaiheuttajalta tai esimerkiksi vakuutusyhtiöltä saatua vahingonkorvausta ei pidetä tavaran tai palvelun luovutuksena<sup>118, 119</sup>.

Edellä on myös tuotu esille se, että maksettavat korvaukset saattavat esiintyä eri sopimuksissa eri nimillä. Olennaista on kuitenkin kiinnittää huomiota sopimuksen tosiasialliseen sisältöön ja maksettavan erän luonteeseen. Näin ollen eri nimillä kutsuttua korvausta voidaan pitää arvonlisäverotuksellisesti vahingonkorvaukseen rinnastettavana eränä, mikäli maksettavan erän luonne ja suoritusvelvollisuuden perustana oleva sopimus täyttävät vahingonkorvauksen tunnusmerkit. Vahingonkorvaukseen rinnastettavasta erästä on kysymys, mikäli korvaus ei ole vastiketta tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta, ja se maksetaan syntyneen haitan tai vahingon korvaamiseksi. Jos taas korvaukseksi nimitetty suoritus saadaan ikään kuin arvonlisäverollisen tulon sijaan, kyse ei voi olla vahingonkorvaukseen rinnastettavasta verottomasta suorituksesta, vaan kyseeseen tulevat verolliseen myyntiin kohdistuvat oikaisuerät.

Käytännössä myyjä voi maksaa vahingonkorvauksen erillisenä suorituksena tai se voidaan käsitellä hyvityslaskujen avulla, jolloin vahingonkärsijänä olevan ostajan maksettavaksi tuleva summa pienenee korvausta vastaavalla määrällä. Olennaista on kuitenkin huomata, että vahingonkorvausta ei tällöinkään voida käsitellä myynnin oikaisueränä, minkä vuoksi korvausta ei voida vähentää arvonlisäverollisen myynnin veron perusteesta. Näin ollen, huolimatta vahingonkorvauksesta tai sen määrästä, myyjä suorittaa veroa luovuttamansa tavaran tai suorittamansa palvelun alkuperäisestä

---

<sup>117</sup> Ks. AVL 1 §: liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä.

<sup>118</sup> Näin Hokkanen yms. 2013, s. 81.

<sup>119</sup> Ståhlberg – Karhu 2013, s. 7–8 ja 393–397. Ks. myös Verohallinnon ohje Dnro A122/200/2015.

myyntihinnasta. Arvonlisäverotuksen lasku- ja tositevaatimuksista seuraa myös se, että edellä mainittu korvaus tulee käsitellä laskulla omana eränään<sup>120</sup>.

Lähtökohtaisesti sopimusosapuolten solmimassa sopimuksessa hinnanalennukseksi nimitetty erä katsotaan myynnin oikaisueräksi arvonlisäverotuksessa<sup>121</sup>. Toisaalta tapahtumien tarkasteleminen sisältöpainotteisesti saattaa johtaa siihen, että pelkkä tapahtuman nimittäminen hinnanalennukseksi ei tee siitä hinnanalennusta vero-oikeudellisesti tarkasteltuna. Samaa ajatuskulkua seuraten, tapahtuman nimittäminen esimerkiksi vakiokorvaukseksi ei tarkoita automaattisesti sitä, että kysymyksessä ei voisi olla myynnin oikaisueränä käsiteltävä erä. Esimerkiksi korvauksia, jotka on suhteutettu tavanomaisten hinnanalennusten tavoin tavarán tai palvelun hintaan, voidaan pitää hinnanalennuksiin rinnastettavina myynnin oikaisuerinä. Kuitenkin, jos maksettu korvaus ei perustukaan tavarán tai palvelun hintaan, vaan esimerkiksi ostajalle syntyneen vahingon kokonaismäärään, kysymyksessä ei ole arvonlisäverotuksellinen myynnin oikaisuerä vaan veroton vahingonkorvaus. Näin on esimerkiksi silloin, kun kysymyksessä on tuomioistuimen tai muun ulkopuolisen tahon määräämä korvaus. Tapauksessa KHO 23.12.2014 T 4058 katsottiin, että tilanteessa, jossa myyjä oli sopimuksen perusteella velvollinen suorittamaan ostajalle kiinteämääräisen sopimussakon toimituksen viivästyessä, maksettavan sopimussakon tarkoituksena oli korvata ostajalle viivästymisestä syntynyttä haittaa ja vahinkoa. Näin ollen vahingonkorvauksena pidettävää viivästyssakkoa ei voitu käsitellä hinnan oikaisueränä. Sopimussakkoa ei siten voitu vähentää arvonlisäverollisen myynnin veron perusteesta.<sup>122</sup>

Esimerkkinä korvauksesta, joka ei perustu tavarán tai palvelun hintaan, voidaan mainita sähkömarkkinalain (588/2013) 100 §:n mukainen kiinteämääräinen vakiokorvaus. Sen määrä ei ole kytköksissä suoritettun tavarán tai palvelun hintaan, vaan sitä tulee käsitellä omana erillisenä eränään<sup>123</sup>. Tapauksessa KHO 23.12.2014 T 4058 on katsottu, että sähkömarkkinalain mukainen vakiokorvaus on tosiasialliselta luonteeltaan

<sup>120</sup> Ks. lasku- ja tositevaatimuksista AVL 22. Luku.

<sup>121</sup> Näin Pikkujämsä 2011, s. 133–148.

<sup>122</sup> Ks. myös KHO 22.3.2001 T 526, jossa oli kysymys videoiden vuokraamisesta ja niihin kytkeytyvistä viivästyseuraamuksista.

<sup>123</sup> Ks. edellä mainitut arvonlisäverojärjestelmään kytkeytyvät lasku- ja tositevaatimukset.

vahingonkorvaukseen rinnastettava erä. Edellä mainittujen syiden vuoksi vakiokorvauksen suorittanut sähköyhtiö ei voi käsitellä suorittamaansa erää suoritettaviin arvonnäisäveroihin vaikuttavana myynnin oikaisueränä. Näin ollen sähkönmyyjä suorittaa arvonnäisäveroa tavarän tai palvelun alkuperäisestä hinnasta.

Vahingoittuneesta tavarasta saatu vahingonkorvaus on lähtökohtaisesti arvonnäisäveroton. Vahingonkorvauksen määrä voidaan lähtökohtaisesti sopia osapuolten kesken<sup>124</sup>. Vahingoittuneen tavarän tai esineen osalta on tässäkin yhteydessä aiheellista todeta, että vahingon kärsinyt ei suorita arvonnäisäveroa vahingonkorvaukseksi katsotusta suorituksesta tai sen osasta. Sekä myyjän että ostajan kannalta vahingonkorvauserä on veroton<sup>125</sup>. Myyjä ei voi tehdä myynnin oikaisuerää verottomana suoritetusta vahingonkorvauksesta. Ostaja ei voi tehdä ostojen oikaisuerää verottomana saamastaan vahingonkorvauksesta. Näin on asianlaita huolimatta siitä, onko vahingoittunut tavara ollut ostajalla vähennyskelpoisessa vai vähennyskeltvottomassa käytössä.<sup>126</sup>

Tavaroihin kytkeytyvän verollisen myynnin oikaisuerien ja verottomien vahingonkorvauserien välisen rajanvedon osalta voidaan tunnistaa myös lunastustilanteet. Edellä käsiteltyjen korvausten lisäksi vahingoittunut tavara, kuten kulkuneuvo, voidaan lunastaa. Lunastustilanteiden osalta on arvonnäisäverotuksessa keskeistä tunnistaa se, mikä osa suorituksesta on vahingonkorvausta ja mikä vahingoittuneen tavarän lunastusarvoa. Näin siitä syystä, että lunastusarvoa vastaava osuus katsotaan veronalaiseksi tavaramyynniksi, jonka osalta voivat tulla kyseeseen myynnin oikaisuerät. Lunastusarvon osuudeksi katsotaan lunastetun tavarän arvo vahingoittuneena. Lunastusarvo voidaan määrittää esimerkiksi ulkopuolisen asiantuntijan avulla. Lunastusarvon ylittävä osuus korvauksesta katsotaan verottomaksi vahingonkorvaukseksi.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> Maksettavan korvauksen suuruus saattaa (joissain tilanteissa) tosiasiallisesti olla vahingoittuneen tavarän arvonnäisäveroton hinta. Näin asianlaita on erityisesti tilanteissa, joissa korvauksen maksajana toimii vakuutusyhtiö. Vakuutusyhtiön kannalta tarkasteltuna veron osuuden vähentäminen voidaan nähdä siinä määrin perusteltuna, että korvauksen saaja on voinut vähentää vähennyskelpoisiin tavaräostoihinsa sisältyneen arvonnäisäveron.

<sup>125</sup> Ks. verotuksen symmetriaperiaate –näkökulmat.

<sup>126</sup> Pikkujämsä 2011, s.133 ss. Saukko 2009, s. 406–419. Ks. Swinkels 2008, s. 430–437, jossa korostetaan toiselle osapuolelle tosiasiallisesti syntyneen vahingon määrää (vrt. osapuolelle jäävä tosiasiallinen rasite tai kustannus).

<sup>127</sup> Äärilä yms. 2015, s. 103–104.

Verottomaan vahingonkorvaukseen voidaan rinnastaa myös esimerkiksi viivästyssakko, josta sopimusosapuolet ovat sopineet toimitussopimuksessaan. Myyjän ja ostajan välisessä sopimuksessa on voitu sopia esimerkiksi toimitushintaan suhteutetusta prosenttimääräisestä sopimussakosta, joka lasketaan prosentuaalisena osuutena jokaiselta toimituksen viivästyspäivältä. Vaikka kyseinen sopimussakko pienentää myyjän sopimuksesta saamia nettohyötyjä, myyjän maksama sopimussakko ei ole veron perusteeseen vaikuttava myynnin oikaisuerä, eikä myyjä näin ollen voi pienentää viivästyksestä aiheutuneen sopimussakon määrällä suoritettavan veron perustetta<sup>128</sup>.

Tapauksessa KHO 2014:192 oli kysymys myyjän ostajalle maksamasta viivästyssakosta, jonka määrä oli toimitussopimuksessa sovittu prosenttimääräinen osuus jokaiselta toimituksen viivästymispäivältä. X Oy oli pidättänyt Y:lle maksettavasta urakan maksuerästä viivästyssakkoa Y:n väitetyn toimitusviivästyksen vuoksi. Mainittua viivästyssakkoa oli pidettävä X Oy:lle urakan viivästymisestä aiheutuneista haitoista maksettavana arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksen luonteisena eränä eikä alennukseen rinnastettavana myynnin oikaisueränä. Y:n oli näin ollen suoritettava arvonlisäveroa koko X Oy:ltä veloitetusta maksuerästä, eikä X Oy:n maksuerästä pidättämää viivästyssakkoa voitu vähentää Y:n myynnistä suoritettavan veron perusteesta.

Toisaalta tilanne ei ole aina näin suoraviivainen, sillä viivästyssakoksi nimitetty tapahtuma tai maksuerä saattaa tosiasiallisen luonteensa perusteella olla rinnastettavissa esimerkiksi hinnanalennukseen. Näin on asianlaita esimerkiksi tilanteessa, jossa rakennusurakoitsija lähettää ostajalle sopimussakoksi kutsutun hyvityslaskun, joka nimestään huolimatta – tosiasiallisen luonteensa perusteella – vähennetään myynnin oikaisueränä veron perusteesta. Tarkastelun keskiöön tulee nostaa se, käytetäänkö viivästyssakoksi nimitetyn erän laskentaperusteena tavarain tai palvelun myyntihintaa

---

<sup>128</sup> Sopimus- ja viivästyssakosta sekä myynnin oikaisueristä Äärilä yms. 2015 s. 223 ja Pikkujämsä 2011 s. 142. Ks. myös KHO 22.3.2001 T 526.



vai muodostaako ostajalle aiheutunut kokonaisvahinko<sup>129</sup> tälle maksettavan vahingonkorvauserän perusteen<sup>130</sup>.

Kansallisten tuomioistuinratkaisujen lisäksi rajanveto verolliseen myyntiin ja verottomiin vahingonkorvauksiin on ollut esillä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuihin, joissa on nimenomaisesti todettu, että korvaus vahingosta ei ole vastike palvelun suorituksesta eikä siitä näin ollen tule suorittaa arvonlisäveroa. Kysymyksessä voi olla vahingonkorvaus myös silloin, kun maksettava korvaus on kiinteämääräinen eikä vastaa aiheutuneen vahingon määrää<sup>131</sup>. Eräänlaisena yhteenvetävänä ajatuksena voidaan kuitenkin todeta, että tulkinnanvaraisten erien ja tapahtumien osalta on keskeisesti katsottava sitä, mitä osapuolet ovat tosiasiallisesti sopineet korvauksen maksamisesta ja sen perusteista.

Vahingonkorvaukseksi voidaan lukea myös esimerkiksi majoituspalvelun tai muun vastaavan palvelun varausmaksu tilanteessa, jossa palvelua ei käytetäkään. Tällaisessa tilanteessa ostaja tilaa palvelun, mutta arvonlisäverotuksellisesti palvelun suoritusta ja vastaanottamista ei välttämättä tapahdukaan. Palveluiden varausmaksuja ja rajanvetoa verolliseen myyntiin tai verottomiin vahingonkorvauksiin on punnittu muun muassa seuraavissa Unionin tuomioistuimen tapauksissa: EUT C-37/16 (SAWP), C-289/14 (Hop!-Brit Air SAS), C-250/14 (Air France-KLM) ja C-277/05 (Société thermale d' Eugénie-les-Bains).

Tyypillisesti ostaja varaa majoituspalvelun etukäteen ja maksaa siitä sovitun summan varausmaksuna, minkä seurauksena varaushetkellä syntyy sopimus siitä, että majoituspalvelu tullaan suorittamaan<sup>132</sup>. Myyjän ostajalta veloittama varausmaksu luetaan osaksi majoituspalvelun hintaa, ja näin ollen varausmaksu on osa myyjän verollista palvelumyyntiä ja siitä tulee suorittaa arvonlisäveroa. Sisällöllisesti tarkastellen varausmaksu on vain ennakkoon maksettu kokonaishinnan osa.

---

<sup>129</sup> Kokonaisvahingolla tarkoitetaan tässä yhteydessä tavaran ja palvelun myyntihinnan päälle laskettuja muita myyntitapahtumaan liittymättömiä ostajalle syntyneitä (vahinko)kustannuksia.

<sup>130</sup> Tämän suuntaista tulkintalinjausta esimerkiksi EUT C-222/81, BAZ Bausystem (kohdat 10 ja 11).

<sup>131</sup> Ks. EUT C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains (kohdat 30, 31, 34 ja 36).

<sup>132</sup> Näin ollen voidaan ikään kuin katsoa, että majoituspalvelu luovutetaan ostajalle jo silloin, kun ostaja voi halutessaan käyttää tilaamansa majoituspalvelun. Varausmaksu toimii eräänlaisena oikeutena majoituspalvelun käyttämiseen.

Majoituspalvelun tai muun vastaavan palvelun arvonlisäverotuksellinen käsittely voidaan jakaa karkeasti kahteen eri kategoriaan tilanteissa, joissa ostaja-asiakas ei tosiasiassa tule fyysisesti vastaanottamaan tilaamaansa palvelua. Ensimmäiseen kategoriaan lukeutuvat tilanteet, joissa ostaja-asiakas jättää käyttämättä varaamansa palvelun, mutta ei tee siitä myyjälle peruuttamisilmoitusta<sup>133</sup>. Näissä tilanteissa varausmaksua ei katsota vahingonkorvaukseksi rinnastettavaksi korvaukseksi, vaan kysymys on arvonlisäverollisesta vastikkeesta, jonka ostaja-asiakas on maksanut myyjälle saamastaan oikeudesta käyttää majoituspalvelua.

Edellisestä poiketen toiseen kategoriaan lukeutuvat tilanteet, joissa ostaja-asiakas ei käytä varaamaansa palvelua, mutta kuitenkin peruuttaa sen. Myös tällaisessa tilanteessa varausmaksu jää myyjälle, mutta sitä pidetään kiinteämääräisenä korvauksena myyjälle syntyneestä vahingosta ja haitasta. Näin ollen myyjälle jäänyttä varausmaksua ei pidetä enää vastikkeena minkään palvelun suorituksesta, sillä asiakkaan tekemä peruutus osoittaa, että tämä on luopunut oikeudestaan käyttää palvelua.<sup>134</sup> Arvonlisäverotuksellisesti katsotaan, että kyseessä ei ole realisoitunut palvelun suoritus, minkä luonnollisena seurauksena varausmaksusta ei suoriteta arvonlisäveroa<sup>135</sup>.

Vaikka edellä on käsitelty majoituspalveluita ja niihin verrattavia palveluita, voidaan yhtenäisen ja johdonmukaisen arvonlisäverojärjestelmän osalta todeta, että edellä käsiteltyjä periaatteita voidaan soveltaa muihinkin varausmaksuihin ja mahdollisiin peruuntumistilanteisiin, joissa palvelun myyjä pidättää itsellään varausmaksun korvauksena tälle syntyneestä haitasta tai vahingosta. Merkitystä ei ole kuitenkaan sillä, miksikä tällaista veloitusta tai korvausta nimitetään, vaan erän verotuksellinen käsittely riippuu sen tosiasiallisesta luonteesta ja sisällöstä. Sekaannuksen välttämiseksi vahingonkorvaustilanteista tulee kuitenkin erottaa ne tilanteet, joissa on kyseessä AVL

---

<sup>133</sup> Ks. peruuntumistilanteessa EUT C-107/13, FIRIN (kohdat 11, 12, 33, 48, 49–53), jonka mukaan ennakkomaksuista tehty vähennykset on oikaistava tilanteessa, jossa suoritusta ei tapahdu eikä myyjä palauta saamiaan ennakkomaksuja.

<sup>134</sup> Verohallinnon ohje Dnro A122/200/2015.

<sup>135</sup> Näin ollen myyjälle muodostuu oikeus oikaista aiemmin varausmaksusta suorittamaansa arvonlisäveroa, mutta huomionarvoista on se, että kysymys ei ole varsinaisista myynnin oikaisueristä. Edelleen mainittakoon, että jos asiakkaalle on aiemmin annettu varausmaksusta arvonlisäverollinen lasku, tulee asiakkaalle toimittaa uusi arvonlisäveroton lasku (kun verollinen palvelumyynti muuttuu muotoonsa verottomaksi vahingonkorvaukseksi).

78.1 §:n 2 kohdan mukaiset ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annetut oikaisuerät.

Edellä käsitellyistä palveluista ja niihin liittyvistä ennakkomaksuista tulee erottaa tilanteet, joissa palveluun varattu aika jätetään käyttämättä ja tästä peritään maksu jälkikäteen. Kysymys voi olla esimerkiksi parturi- tai lääkäriajasta: jos varattua aikaa ei peruuteta asianmukaisesti ja se jätetään käyttämättä, ajan varanneelle ostajalle lähetetään lasku siitä, että tämä ei ole saapunut paikalle. Olennaista on tällaisessa tilanteessa huomata se, että kyse on vastikkeellisesta palvelun luovuttamisesta, sillä ostaja-asiakkaalla on ollut mahdollisuus käyttää varaamansa aika (ks. edellä käsitellyt majoituspalvelutilanteet). Näin ollen jälkikäteen veloitettu korvaus katsotaan vastikkeeksi mahdollisuudesta käyttää palvelua. Kyse on verollisesta palvelun myynnistä, ei vahingonkorvauksesta. Edellä mainittujen esimerkkien osalta voidaan kuitenkin huomata, että lääkäripalvelut ovat pääsääntöisesti verottomia terveyspalveluita (AVL 34–36 §, arvonlisäverodirektiivin 132 artikla). Tästä huolimatta voitaisiin päätellä, että peruuttamattomasta lääkäriajasta jälkikäteen perittävää maksua pidetään arvonlisäverollisena, sillä kyseessä ei ole tosiasiaassa toteutunut lääkäripalvelu, minkä seurauksena voidaan pitää perusteltuna, että kyseessä ei katsottaisi olevan arvonlisäveroton terveydenhoitopalvelu<sup>136</sup>.

---

<sup>136</sup> Tämän suuntaiseen päätelmään voitaisiin päästä sillä perusteella, että asianomaisten normien (AVL 34–36 § ja arvonlisäverodirektiivin 132 artikla) mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverotus määräytyy erityisesti sillä perusteella, kuka palvelun suorittaa, ja millainen tuo suoritettu palvelu on luonteeltaan. Ks. palvelun luonteen suhteen esimerkiksi EUT C-86/09 (Future Health Technologies) ja C-307/01 (D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services).

### 3. Heijastepintaa kirjanpitoon

#### 3.1 Myynnin oikaisuerät kirjanpidossa

Arvonlisäverojärjestelmän kannalta on tärkeää tunnistaa kirjanpito organisaation talousprosessin rahamääräisenä kuvaajana<sup>137</sup>. Tällä tarkoitetaan sitä, että kirjanpito toimii keskeisenä tietolähteenä niin organisaation ulkoisille kuin sisäisillekin sidosryhmille<sup>138</sup>. Näin ollen organisaation kirjanpitojärjestelmän toimivuutta, luotettavuutta ja johdonmukaisuutta voidaan pitää muun muassa verovelvollisen ja veroviranomaisen välisen vuoropuhelun kannalta merkittävänä tekijänä<sup>139</sup>.

Kirjanpitovelvollisen tulee kirjanpitolain 2:1 §:n mukaan kirjata kirjanpitoonsa liiketapahtumat, joita ovat tulot, menot, rahoituserät sekä edellisten oikaisu- ja siirtoerät<sup>140</sup>, minkä lisäksi – monien muiden säännösten ohella – arvonlisäverolaissa säännellään siitä, että kirjanpitovelvollisen on hoidettava kirjanpitoonsa sellaiseksi, että sen pohjalta saadaan riittävät tiedot veron määräämistä varten.

Myyntiin kohdistuvat oikaisuerät ovat tulon vähennys- tai lisäyseriä, joiden avulla kirjanpitovelvollinen kirjaa tulon lopulliseen määräänsä<sup>141</sup>. Myynnin oikaisuerien voidaan nähdä olevan osa kirjanpitovelvollisten yritysten arkipäivää, sillä suoriteperusteisesti kirjatut tulot eli myyntitapahtumat eivät aina vastaa lopullista toteutunutta kauppahinnan määrää<sup>142</sup>. Tilanne saattaa esimerkiksi olla se, että myyjä myöntää ostajalle alennuksen suoritteen maksuhetkellä (maksuhetki on usein ajallisesti

---

<sup>137</sup> Tästä Ihantola yms. 2016, s. 9-15.

<sup>138</sup> Laskentateoreettisessa katsannossa kirjanpidoninformaatiojärjestelmään kytkeytyvät sidosryhmät on perinteisesti jaettu ulkoisiin, kuten julkinen valta (Verohallinto), ja sisäisiin, kuten yrityksen toimiva johto, sidosryhmiin.

<sup>139</sup> Tämän korostuminen esimerkiksi sen suhteen, että kirjanpito toimii verotuksen pohjana. Näin ollen kirjanpidolla voidaan nähdä olevan merkittävyyttä esimerkiksi verovalvonnan ja verotarkastuksen kannalta.

<sup>140</sup> Huomaa ero oikaisuerien (esim. myynnin oikaisuerät) ja siirtoerien välillä: oikaisuerillä otetaan kantaa esimerkiksi lopullisen veron perusteeseen, kun taas siirtoerät kytkeytyvät esimerkiksi oikean laskentaperiodin määrittämiseen.

<sup>141</sup> Näin Valtiokonttori 2017, s. 10/1.

<sup>142</sup> Ks. HE 173/1997, s.10–11.

eri hetki kuin suoritteen luovutushetki)<sup>143</sup>. Hyvän kirjanpitotavan mukaan esimerkiksi alennukset kirjataan pääsääntöisesti kirjanpitoon sille tilikaudelle, jonka aikana ostajalle on syntynyt oikeus alennukseen (KPL 1:3 § ja 8:2 §, sekä KILA:n yleisohje arvonnäveron kirjaamisesta 2008).

Myyntin oikaisuerät voidaan kirjanpidossa kirjata luonteensa mukaan kahdella vaihtoehtoisella tavalla. Myyntiin eli tuloon kohdistuva oikaisuerä voidaan kirjata joko alkuperäiselle tulotilille tai omalle tulonoikaisutililleen. Menettelytapa riippuu kyseessä olevan erän luonteesta. Pääsääntöisesti voidaan katsoa, että myynteihin kohdistuvat annetut alennukset kirjataan omille tulonoikaisutileilleen<sup>144</sup>. On kuitenkin tärkeä huomata, että syntyneet luottotappiot tulee kirjata omille tulonoikaisutileilleen, sillä – tulonoikaisun luonteestaan riippumatta<sup>145</sup> – luottotappiot esitetään tilinpäätöksessä tuloslaskelman muissa kuluissa<sup>146</sup>. Tietyissä tapauksissa on luontevaa tehdä oikaisukirjaus alkuperäiselle tulotilille. Tällainen tilanne on käsillä esimerkiksi annetuissa hyvityslaskuissa<sup>147</sup>.

Kuviossa 3 on havainnollistettu arvonnäverollista myyntiä ja siihen kohdistuvaa myyntin oikaisuerää (annettu alennus maksuhetkellä). Kuvio havainnollistaa tilannetta, jossa palvelun tai tavarän myynti (124 euroa sisältäen arvonnäveron) on kirjattu suoriteperusteen mukaisesti suoritushetkelle (oletuksena nettokirjaus-menettely<sup>148</sup>). Maksuhetkellä myyjä ja ostaja ovat kuitenkin sopineet 10 prosentin käteisalennuksesta (12,40 euroa sisältäen arvonnäveron), minkä seurauksena

---

<sup>143</sup> Näin Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 48–55.

<sup>144</sup> Tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä, jolloin esimerkiksi annettujen alennusten osalta kirjanpitovelvollinen voi halutessaan kirjata oikaisuerän alkuperäiselle tulotilille.

<sup>145</sup> Vaikka luottotappioita pidetään tulonoikaisuerinä, niin ne tulevat kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä käsiteltäviksi kuten tilikauden menot eli kulut. Näin ollen ne eivät vähennäkään raportoitua tilikauden liikevaihtoa, vaan ne ovat kulueränä liiketoiminnan muissa kuluissa tuloslaskelmassa.

<sup>146</sup> KPL 2:1 §, KILA 2008 yleisohje arvonnäveron kirjaamisesta kohta 4.3, Ihantola yms. 2016, S. 64–72.

<sup>147</sup> Hyvityslasku tulee kysymykseen esimerkiksi tilanteessa, jossa asiakas on tilittänyt liian suuren summan rahaa. Näin ollen käsillä olevassa tilanteessa asiakkaan ylimääräistä tilitystä hyvitetään hyvityslaskulla. Ks. KILA 2011, yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista kohta 5.1.

<sup>148</sup> Ks. KILA 1155/1991, jossa otettu kantaa arvonnäveron (silloinen liikevaihtovero) kirjaamiseen joko brutto- tai nettomenettelyllä.

suoriteperusteista tulokirjausta tulee oikaista. Myynnin oikaisu on toteutettu tässä tapauksessa annetut alennukset –tilin avulla.

| Myynnit (ALV 24 %) |     | Annetut alen. (ALV 24 %) |       |
|--------------------|-----|--------------------------|-------|
|                    | 100 | 10                       |       |
| Suoritettava ALV   |     | Myyntisaamiset           |       |
|                    | 24  | 124                      |       |
| 2,4                |     | 12,4                     |       |
|                    |     | 111,6                    |       |
|                    |     | Raha-/Pankkitili         |       |
|                    |     |                          | 111,6 |

Kuvio 3. Soveltaen KILA:n ohjetta 2008.

Myyntituloihin kohdistuvat oikaisut vaikuttavat joko suoraan liikevaihtoa eli tilikauden myyntiä vähentäen tai tilikauden kuluja kasvattaen (vaikutukset nettotulokseen)<sup>149</sup>. Kirjanpidollinen liikevaihto<sup>150</sup> koostuu tilikaudelle kuuluvista tavaroiden ja palveluiden myyntituotoista, joista on kuitenkin vähennetty annetut alennukset, hyvitykset, arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot<sup>151</sup>. Annettuja alennuksia ovat esimerkiksi myyntihinnoista annetut käteis-, maksutapa- ja paljousalennukset. Annettujen alennusten osalta on huomioitava, että tilikauden päättymisen jälkeen myönnetty, asiakkaan tilikauden ostoihin kytkeytyvä, vuosi- tai paljousalennus tulee ottaa huomioon sen tilikauden oikaisueränä, jonka ostoihin alennus

<sup>149</sup> Tästä Lindfors 2010, s. 13–14.

<sup>150</sup> KPL 4:1 §, Neljännen direktiivin 28 artikla, KILA 1306/1994.

<sup>151</sup> Yritystutkimus ry 2017, s. 18 ja 22.

perustuu, vaikka asiakas käyttäisikin tuon alennuksen faktisesti hyväkseen seuraavan tilikauden aikana<sup>152</sup>.

Esimerkki. Yritys A:n asiakkaan (yritys B) saamat alennukset riippuvat vuosittaisten ostojen määrästä. Mikäli B:n tekemät ostot A:lta ylittävät 100.000 euroa tilikauden/vuoden aikana, B saa 10 prosentin suuruisen alennuksen siitä määrästä, joka ylittää edellä mainitun summan. B:n ostot koko vuodelta ovat 110.000 euroa. Näin ollen B:lle myönnetään 10 prosentin alennus 10.000 eurosta. Oletetaan, että koko vuoden ostoista on vuoden aikana lähetetty useampi (alun perin) normaalihintainen lasku, ja näin ollen B on maksanut vuoden aikana 110.000 euroa A:lle. Tämän vuoksi A antaa 1.000 euroa alennuksen B:lle, minkä B kuitenkin saa tosiasiassa käyttöönsä seuraavan vuoden/tilikauden aikana. Kirjanpidollista tilinpäätöstä laatiessaan A:n tulee kuitenkin kirjata 1.000 euron suuruinen myynnin oikaisuerä (ja siirtovelka), koska annettu alennus kohdistuu suoriteperusteisesti päättyneen tilikauden myynteihin.

Myyntien oikaisuerinä vähennettäviä hyvityksiä ovat esimerkiksi myyjän ostajalle antamat alennuksen luonteiset erät tilanteessa, jossa myyjä on toimittanut ostajalle virheellisen tuotteen. Tällöin myyjä hyvittää ostajan maksamaa ostohintaa joko suoraan uudella laskulla tai ostajan tekemän seuraavan tilauksen yhteydessä. Ajankohtaisena ilmiönä mainittakoon myös nykypäivänä yleistyneet bonusjärjestelmät ja –kortit, jotka tuovat kirjanpidolliseen käsittelyyn oman lisämausteensa. Nämä kanta-asiakasohjelmiin kytkeytyvät bonukset ja asiakasedut käsitellään kirjanpidossa pääsääntöisesti liikevaihtoa vähentävinä myyntien oikaisuerinä<sup>153</sup>. Kirjanpitolautakunta pitää ratkaisunsa 1932/2014 perusteella hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelynä sitä,

---

<sup>152</sup> KPL 2:3 § (suoriteperusteisuus). Ks. myös muun muassa KILA 982/1988.

<sup>153</sup> Tällaisessa suoriteperusteisessa kirjaamisessa toteutuu varovaisuuden periaate (KPL 3:3.1 § 3 kohta) ja kirjanpitoon tulee merkityksi myyjän bonusjärjestelmästä aiheutuneet velkavelvoitteet asiakkaalle. Vertaa kuitenkin edellistä KILAN aikaisempaan linjaan (KILA 1556/1999), jonka mukaan kanta-asiakasjärjestelmään kytkeytyvät bonuspisteet tuli kirjata tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin kuluihin.

että myyjä kirjaa ostajalle bonusjärjestelmän mukaisesti syntyvän alennusmäärän liikevaihtoa pienentäen (Per myynnin oikaisuerät An lyhytaikaiset velat).

Kirjanpitolain 4:1 §:n sanamuodon mukaan arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot voivat tulla vähennettäviksi kirjanpidollisten myynnin oikaisuerien avulla. Arvonlisävero voidaan katsoa tietyissä tilanteissa myynnin oikaisueräksi kirjanpidossa. Arvonlisäveron käsittely oikaisueränä määräytyy kuitenkin sen mukaan, mitä kirjanpidollista menettelyä kirjanpitovelvollinen soveltaa. Kirjanpitovelvollinen voi käsitellä kirjanpidossaan arvonlisäveroa joko brutto- tai nettokirjaustavalla. Joissain tapauksissa on mahdollista käyttää brutto- ja nettokirjaustavan yhdistelmää. Arvonlisäveroa oikaisueränä ja kirjanpidollisia menettelytapoja on käsitelty kappaleessa 3.2.

Myynnin oikaisuerinä liikevaihdosta vähennettävien muiden verojen tulee määräytyä myynnin tai myyntihinnan suhteessa. Näin ollen muita kuin välittömästi myynnin määrään perustuvia veroja ei voida vähentää oikaisuerinä liikevaihdosta. Esimerkiksi kirjanpitolautakunnan tapauksessa 1761/2005 on nimenomaisesti todettu, että jätEVERO samoin kuin muut valmisteveron luonteiset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, luetaan kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon ja vähennetään liiketoiminnan muina kuluina silloin kun vero suoritetaan. Esimerkiksi tavarantoiminnan valmistamisen perusteella suoritettavat valmisteverot eivät perustu suoraan tuotteen myyntiin, vaan esimerkiksi valmistettujen tavaroiden kappalemäärään, tilavuuteen tai painoon.

Kirjanpitolautakunnan tapauksessa 1779/2006 on todettu, että käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyssä voittomarginaalista laskettavaa arvonlisävero-osuutta ei saa kirjata myynnin oikaisueriin, sillä se ei perustu yksinomaan myyntiin. Lisäksi KILA:n tapauksessa 1786/2006 autoveroa ei ole katsottu liikevaihdosta vähennettäväksi myynnin oikaisueräksi, sillä myydyin ajoneuvon hintaan sisältyvä autovero ei ole luonteeltaan KPL 4:1 §:ssä tarkoitettu välittömästi myynnin määrään perustuva vero.



Kirjanpitolain 5:1 §:n mukaan myyntiin kohdistuneet menot ja menetykset käsitellään pääsääntöisesti liiketoiminnan muina kuluina, jolloin ne eivät vaikuta suoraan kirjanpidollisen liikevaihdon määrään<sup>154</sup>. Tällaisia menoja ja menetyksiä ovat muun muassa myyntiprovisiot, luottokorttiprovisiot, myyntirahdit ja luottotappiot<sup>155</sup>. Myyntiprovisio on verovelvollisen toiselle verovelvolliselle maksama palkkio, joka määräytyy usein ennalta sovitun perusteen mukaisena prosenttiosuutena myyntimäärästä tai myytyjen tuotteiden katteesta. Myyntiprovisioita voidaan maksaa esimerkiksi itsenäisille myyntiagenteille palkkana tai palkkiona.

Luottokorttiprovisiot ovat myyjän luottokorttiyhtiölle tai maksunvälittäjälle maksamia erilaisia käsittelymaksuja, jotka syntyvät myyjän luottokortti- ja kassajärjestelmien ylläpidosta. Nämä maksut tulevat pääsääntöisesti käsitellyksi liiketoiminnan muut kulut –erän avulla, sillä ne ovat pääsääntöisesti tiettyyn laskentaperiodiin kohdistuvia kiinteämääräisiä maksuja. Näin asia ei kuitenkaan aina ole, sillä poikkeuksen edellä esitetystä muodostavat tilanteet, joissa luottokorttiprovisiot määräytyvät suoraan myyntitulojen suhteessa. Näin on asianlaita ollut esimerkiksi KILA:n tapauksessa 1217/1993, jossa luottokorttiyhtiön kauppiaalta perimät luottokorttiprovisiot määräytyivät prosenttiosuutena myyntituloista, jolloin ne tuli kirjata liikevaihtoa vähennettävänä myynnin oikaisuerinä.

Myyntirahdit ovat usein kiinteämääräisiä myyntiin kohdistuvia kuluja, jotka syntyvät siitä, että myyjä maksaa kuljetuksesta vastaavalle liikennöitsijälle rahtipalkkion ostajan tilaaman tavarantoimittamisesta<sup>156</sup>. Kuitenkin KILA:n tapauksessa 13/1974 myyntiin kohdistuvat rahdit katsottiin suoraan myyntituloista tehtäviksi oikaisueriksi, kun myyjä toimitti tavarantoimittajalle rahtivapaasti. Näin ollen ulkopuolisille liikennöitsijöille maksetut rahdit voitiin vähentää myynnin oikaisueränä bruttomyyntiarvosta.

---

<sup>154</sup> Kuitenkin KILA 757/1985: Prosenttiosuutena myyntituloista määräytyvä toimitilan vuokra vähennetään myyntituloista myynnin oikaisueränä, minkä seurauksena se vaikuttaa suoraan kirjanpidolliseen liikevaihtoon. KILA:n lausunto 757/1985 on kuitenkin kumottu KILA:n lausunnolla 1642/2001. Näin ollen voimassaolevan oikeustilan voidaan nähdä olevan se, että prosenttiosuutena myyntituloista määräytyvä toimitilan vuokra tulee käsitellä liiketoiminnan muina kuluina.

<sup>155</sup> Näihin kohdistuvat oikaisutoimenpiteet vaikuttavat myynnistä suoritettavaan arvonlisäveroon, mikäli kyseessä on verollisesta myynnistä syntynyt saaminen.

<sup>156</sup> Tämä ns. pääsääntö ollut esillä tapauksessa KILA 1350/1995.

Myyntiin kohdistuvat luottotappio-tilanteet syntyvät siitä, että suoriteperusteisesti myynteihin kirjattua tuloa ei saadakaan. Tällöin kysymys on esimerkiksi ostajan maksukyvyttömyydestä<sup>157</sup>. Koska suoritus ei tapahdukaan alkuperäisen suunnitelman mukaisesti, kirjanpitovelvollinen oikaisee liiketoiminnan muut kulut –erän avulla suoriteperusteisesti kirjaamansa myyntitulon maksuperusteisesti kertynyttä tuloa vastaavaksi.

Kirjanpitoa ohjaavan varovaisuuden periaatteen mukaisesti luottotappio tulee kuitenkin kirjata kuluksi jo silloin, kun on epätodennäköistä tai epävarmaa, että tuloa tullaan saamaan (KPL 5:14 §). Jos saamisesta on annettu vakuus, tulee se ottaa huomioon luottotappio-kirjausta tehtäessä. Varovaisuuden periaatteen mukaan kirjatun luottotappion perusteen on käytävä ilmi kirjauksen perusteena olevasta tositteesta. Tällaisena perusteena voi olla esimerkiksi tieto asiakkaan velkasaneerauksesta tai konkurssista. Mikäli luottotappioksi kirjatusta saamisesta saadaan myöhemmin suoritus, tulee suoritus oikaista tuloksi saman erän avulla kuin aiemmin tehty luottotappio-kirjaus. Näin ollen myöhemmin kertynyt saaminen oikaistaan pääsääntöisesti liiketoiminnan muut kulut –erän avulla.<sup>158</sup>

### 3.2 Brutto- ja nettokirjausmenettely

Arvonlisäveroa voidaan käsitellä kirjanpidossa joko brutto- tai nettokirjaustavalla. Joissain tapauksissa on mahdollista käyttää myös näiden yhdistelmää.<sup>159</sup> Nettokirjausmenetelmää käytettäessä myynnit kirjataan siten, että veroton tulo (seuraavan sivun esimerkissä 100) kirjataan omalle tulotililleen, siitä suoritettava arvonlisävero (seuraavan sivun esimerkissä 24) oikeaa verokantaa vastaavalle suoritettavan arvonlisäveron tilille, ja näiden vastakirjaus (seuraavan sivun esimerkissä 124) rahoitustilille, kuten myyntisaamisten tilille. Nettokirjausmenetelmää on havainnollistettu seuraavalla sivulla.

---

<sup>157</sup> Maksukyvyttömyydestä ja luottotappioista Laitinen – Laitinen 2014, s. 130–146.

<sup>158</sup> Luottotappio-tilanteita on käsitelty myös kappaleessa 3.3, jossa kirjanpitoa ja arvonlisäverotusta on käsitelty rinnakkain.

<sup>159</sup> KILA 2008, 3.2 kirjausvaihtoehdot.

| Myynnit (ALV 24 %) |     | Suoritettava ALV |    | Myyntisaamiset |  |
|--------------------|-----|------------------|----|----------------|--|
|                    | 100 |                  | 24 | 124            |  |

Kuvio 4. Nettokirjausmenettely.

Bruttokirjausmenetelmää käytettäessä tavarán tai palvelun myynti kirjataan asianmukaiselle tulotilille arvonlisäveroa vähentämättä. Suoritettava arvonlisävero kirjataan periodikohtaisesti<sup>160</sup> suoritettavan arvonlisäveron tilille. Tässä yhteydessä suoritettava arvonlisävero kirjataan oikaisuja käyttäen pois tulotililtä, johon se on suoriteperusteen mukaisesti kirjattu tavarán tai palvelun luovutushetkellä. Bruttokirjausmenetelmää on havainnollistettu seuraavassa kuviossa, jossa periodin aikana on tapahtunut yksi arvonlisäverollinen tavaramyynti.

|                         | Myynnit (ALV 24 %) |     | Suoritettava ALV |    | Myyntisaamiset |  |
|-------------------------|--------------------|-----|------------------|----|----------------|--|
| 1. Tavarán luovutus     |                    | 124 |                  |    | 124            |  |
| 2. Periodikohtainen ALV | 24                 |     |                  | 24 |                |  |

Kuvio 5. Bruttokirjausmenettely.

<sup>160</sup> Useimmilla verovelvollisilla kuukausikohtainen menettely.

Brutto- ja nettokirjausmenetelmien yhdistelmää voidaan käyttää joidenkin tapahtumien osalta samaan aikaan kun toisten tapahtumien osalta sovelletaan puhtaasti joko brutto- tai nettomenettelyä. Tällaisesta menettelystä on kysymys esimerkiksi tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen kirjaa myynnit nettomenettelyä noudattaen, mutta näihin myyntituloihin liittyvät alennukset ja muut oikaisuerät bruttomenettelyä soveltaen.

Tässä yhteydessä on syytä korostaa, että myös arvonlisäveroa voidaan pitää kirjanpidossa oikaisueränä. Näin ollen samalla kun arvonlisäverojärjestelmä sisältää ja tunnistaa myynnin oikaisuerät, arvonlisäveroa itseäänkin voidaan pitää faktisesti oikaisueränä, sillä julkaistavassa tilinpäätöksessä myynnin arvonlisäverot on putsattu pois tilikaudelle kuuluvista myyntituotoista eli liikevaihdosta<sup>161</sup>. Toisaalta arvonlisäveron käsittely oikaisueränä riippuu siitä, soveltaako kirjanpitovelvollinen netto- vai bruttokirjaustapaa. Mikäli arvonlisäveroa käsitellään bruttomenettelyn mukaisesti, myyntituottoihin sisältyvä arvonlisävero käsitellään myynnin oikaisueriin kytkeytyvänä tulonsiirtona<sup>162</sup>. Mikäli käytetään nettomenettelyä, ei arvonlisäveroa kirjata lähtökohtaisesti tuloslaskelmaan päätettäville tileille eikä oikaisuja tarvitse näin ollen tehdä. Nettokirjaustapaa käytettäessä arvonlisävero käsitellään rahoitustapahtumana<sup>163</sup>.

---

<sup>161</sup> Arvonlisäverosta oikaisueränä muun muassa Riitamaa – Vihervuori 2014, s.424.

<sup>162</sup> Ks. KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta kohta 3.2. Toisaalta kirjanpitonormisto mahdollistaa netto- ja bruttokirjausmenettelyiden käyttämisen samanaikaisesti.

<sup>163</sup> Kirjanpidollisesti tapahtumat jaetaan tuloihin, menoihin ja rahoitustapahtumiin (KPL 2:1 §).

### 3.3 Arvonlisäverotus ja kirjanpito rinnakkain

#### 3.3.1 Myynnin oikaisuerät arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon kohtaamispaikassa

Sekä arvonlisäverojärjestelmä että kirjanpitojärjestelmä rakentuvat lähtökohtaisesti<sup>164</sup> suoriteperusteen varaan. Tulo kirjataan sille ajankohdalle, jolloin tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan (AVL 15 §, KPL 2:3 §). Tarve tehdä myyntiin kohdistuvia oikaisuja syntyy, jos annettava hyvitys tai alennus ei ole ollut vielä tiedossa, kun tavara on luovutettu tai palvelu suoritettu. Arvonlisäverollisesta myynnistä saatuun tuloon kuuluva arvonlisäveron osuus tulee lähtökohtaisesti tilittää siltä periodilta, jonka aikana suoritus on tapahtunut. Veron perusteena pidetään myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa – kaikki hinnanlisät<sup>165</sup> sisältävää – hintaa (AVL 73 §, arvonlisäverodirektiivi 73 artikla). Ennen tilitettävän arvonlisäveron laskemista verovelvollinen saa oikaista hintaa vastaamaan toteutunutta myyntihintaa vähentämällä veron perusteesta tiettyjä hyvitys- ja alennuseriä sekä muita sellaisia eriä<sup>166</sup>.

Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti erilaiset alennukset kirjataan kirjanpitoon sille tilikaudelle, jonka aikana ostajalle on syntynyt oikeus alennuksen saamiseen<sup>167</sup>. Ostajalle myönnettävä alennus perustuu myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen, jollaisena voidaan pitää perinteisen sopimuksen lisäksi esimerkiksi kauppaehtoja tai muita sellaisia perusteita<sup>168</sup>. Kirjanpidossa alennuksesta tai muusta hyvityksestä tehtävä kirjaus on edelleen kirjattava viimeistään sille kuukaudelle, jolle lasku on päivätty. Kuitenkin tilanteissa, jossa oikeus hyvitykseen tai alennukseen on syntynyt sopimusehtojen mukaan aiemmin kuin hyvityslasku on kirjoitettu, tulee kirjaus tehdä

---

<sup>164</sup> Poikkeuksena suoriteperusteesta kuitenkin maksuperusteinen ALV tilanteissa, jossa yrityksen liikevaihto on alle 500.000 euroa per verovuosi (AVL 137 §). Myös kirjanpitopuolella mikrokokoisilla yhdistyksillä ja säätiöillä on mahdollisuus tehdä tilinpäätös maksuperusteisesti (KPL 3:4 §).

<sup>165</sup> Esimerkiksi ostajalta veloittavat laskutuslisät, toimituspalkkiot, tavarankuljetus- ja postituskustannukset sekä palvelun suorittajan matkakulut. Edelleen voidaan kuitenkin mainita, että esimerkiksi ostajalta perittävää rahoituskorkoa ei lueta mukaan veron perusteeseen, mikäli kyseessä on rahoituspalvelu (AVL 41-42 §).

<sup>166</sup> Ks. arvonlisäverodirektiivi 79 artikla: veron perusteeseen ei sisällytetä kassa-alennuksina aikaistettua maksusta annettavia hinnanalennuksia, eikä sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan.

<sup>167</sup> Suoriteperusteisuus.

<sup>168</sup> KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta. AVL 73 § ja Arvonlisäverodirektiivi 73 artikla.

suoriteperusteiselle ajankohdalle. Edellä mainitussa tilanteessa varsinainen kirjanpidollinen kirjaus voidaan perustaa oikeuden suoriteperusteiseen, syntymisajankohdalle laadittavaan muistiotositteeseen, josta ilmenevät muun muassa hyvityksen määrä ja peruste (KPL 2:3 §, KILA 2008 kohta 4.3). Toisaalta vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksen jälkeen on ollut mahdollista tehdä kirjaukset lasku- tai maksuperusteella tilikauden aikana. Huomionarvoista on kuitenkin se, että lasku- tai maksuperusteiset kirjaukset on oikaistava suoriteperusteisiksi viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä, vähäisiä hyvityksiä lukuun ottamatta<sup>169</sup>.

Arvonlisäverojärjestelmän menettelytavat poikkeavat paikka paikoin kirjanpitojärjestelmän vastaavista menettelyistä. Ensinnäkin arvonlisäverotuksellinen liikevaihto eroaa kirjanpidollisesta liikevaihdosta. Tämä johtuu siitä, että osa myynnistä rajautuu arvonlisäverollisen myynnin ulkopuolelle<sup>170</sup>, vaikka ne ovat kirjanpidossa tuottoa. Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle rajatut myynnit eivät ole kovin mielekkäitä tarkastelukohteita myynnin oikaisuerien suhteen arvonlisäverotuksessa<sup>171</sup>. Toiseksi KPL 4:1 §:n mukaan oikaisuerinä liikevaihtoon vaikuttavat vain myönnetyt alennukset, arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Edellisistä poiketen myynnistä aiheutuneet menot ja menetykset, luottokortti- ja myyntiprovisiot, myyntirahdit ja luottotappiot luetaan oikaisuerinä liiketoiminnan muihin kuluihin, eivätkä ne näin ollen vaikuta liikevaihdon määrään<sup>172</sup>.

Arvonlisäverotuksellinen luottotappioiden käsittely poikkeaa kirjanpidossa sovellettavasta menettelystä. Arvonlisäverotuksessa luottotappiot vähentävät ja luottotappioiden oikaisut lisäävät myynnistä suoritettavaa veroa, jonka perusteena pidetään arvonlisäverollista liikevaihtoa<sup>173</sup>. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti myyntisaamisista syntynyt luottotappio tulee kirjata silloin, kun on todennäköistä, että saamista ei tulla saamaan (ts. saaminen on epäkuranttia). Kirjauksen perustana voi olla

---

<sup>169</sup> KPL 2:3 ja 3:4 §. Vaikka laskuperusteisuus kirjattiin vasta vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksessa lain tasolle, on juoksevan kirjanpidon hoitamiseen kytkeytyvä laskuperusteisuus tunnistettu käytännönkentällä jo pidemmän aikaa (ks. esimerkiksi KILA 1155/1991).

<sup>170</sup> Esimerkiksi arvonlisäverottomasta toiminnasta terveystilipalvelut, kuten lääkäripalvelut (AVL 34 §).

<sup>171</sup> Ts. oikaisuerän tulee kytkeytyä arvonlisäverolliseen myyntiin, jotta se voidaan ottaa huomioon suoritettavaa – ja edelleen tilitettävää – arvonlisäveroa määriteltäessä.

<sup>172</sup> KPA 1:1–2 §; KILA 2006, yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä.

<sup>173</sup> Arvonlisäverotuksellisella liikevaihdolla kuvataan tässä yhteydessä verollisen toiminnan tuottoja.

esimerkiksi tieto velallisen maksukyvyttömyydestä, saamisen tulokseton perintä tai tieto siitä, että velallinen on ajautunut konkurssiin<sup>174</sup>.

Arvonlisäverotuksen kirjanpitosidonnaisuuden vuoksi hyvä kirjanpitolapa vaikuttaa vähintäänkin välillisesti esimerkiksi luottotappioiden käsittelyyn arvonlisäverotuksessa. Myyntisaamisten osalta kirjanpitonormistossa säännellään seuraavaa: mikäli yritys saa maksun luottotappioksi merkitystä myyntisaamisesta, maksu merkitään luottotappioiden oikaisuksi liiketoiminnan muihin kuluihin<sup>175</sup>. AVL 78.2 §:n perusteella vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään veron perusteeseen. Sekä arvonlisäverojärjestelmä että kirjanpitojärjestelmä ottavat luottotappioista myöhemmin kertyneen määrän huomioon kirjanpidollista nettotulosta tai verotettavaa myyntituloa laskettaessa. Järjestelmien erot tulevatkin vastaan erityisesti myöhemmin kertyneiden tuottojen käsittelyssä. Arvonlisäverollisten luottotappioiden käsittely on pitkälti sidottu kirjanpidolliseen käsittelyyn<sup>176</sup>. Näin ollen vähennysoikeuden keskeisenä edellytyksenä arvonlisäverotuksessa on se, että vastaava kirjaus on tehty kirjanpitoon hyvän kirjanpitotavan<sup>177</sup> mukaisesti<sup>178</sup>. Kuviossa 6 on havainnollistettu myynnin oikaisueriä kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksessa sen suhteen, minkä kirjanpidollisen tilinpäätöserän kautta oikaisuerät vaikuttavat arvonlisäverolliseen myyntiin ja siihen tehtäviin myynnin oikaisueriin.

---

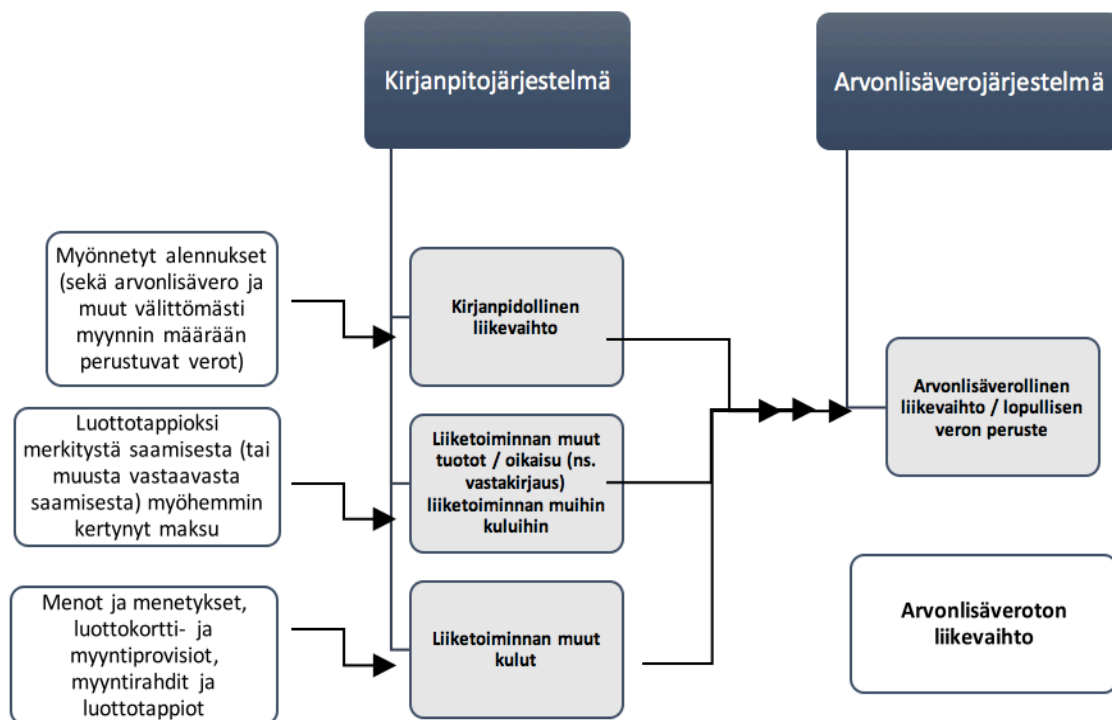
<sup>174</sup> Kuitenkin KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta: Luottotappiota kirjattaessa on arvioitava saamisesta todennäköisesti kertyvä määrä. Mikäli saamisesta on saatu vakuus tai kirjanpitovelvollisella on saamisen kanssa kuittauskelpoinen velka, on nämä seikat huomioitava luottotappion määrää arvioitaessa.

<sup>175</sup> Ks. myös KILA 2006, yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä, sekä KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta.

<sup>176</sup> Ks. VaVM 91/1994, HE 283/1994 ja HE 88/1993, s. 114–115.

<sup>177</sup> Hyvää kirjanpitolapaa on käsitelty edellä.

<sup>178</sup> Toisaalta laskutuksen tai maksun yhteydessä suoritettua rahamäärän pyöristyksen tai veron laskentatavan vuoksi myyntitapahtumaan saattaa kytkeytyä merkitykseltään vähäinen oikaisuerä. Hyvään kirjanpitolapaan keskeisesti linkittyvästä olennaisuuden periaatteesta kuitenkin seuraa se, että tällainen erä voidaan merkitä liiketoiminnan muihin kuluihin (näin muun muassa KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta).



Kuvio 6.

### 3.3.2 Kirjanpito arvonlisäverotuksen kannalta

Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välisistä sidoksista voidaan mainita esimerkkinä arvonlisäverolainsäädännön asettamat vaatimukset liiketapahtumien kirjanpidolliselle käsittelylle. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että kirjanpidosta tulee olla johdettavissa kausiveroilmoituksessa<sup>179</sup> tarvittavat tiedot ja niiden perusteet<sup>180</sup>. Nämä tiedot voidaan kerätä esimerkiksi suoraan kirjanpidon pääkirjasta tai kirjanpidon kokonaisuuden muodostavista osakirjanpidoista<sup>181</sup>. Kirjanpidollinen tililuettelo tulee ikään kuin sopeuttaa arvonlisäverolaskentaan. Koska kirjanpito toimii arvonlisäverotuksen

<sup>179</sup> Ennen 'valvontailmoitus'.

<sup>180</sup> OVML 26 § (Sen lisäksi, mitä kirjanpitolaissa säädetään, verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Arvonlisäverotuksessa suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen lisäksi huomioon, mitä tositteista säädetään arvonlisäverolaissa.). Myös Valtioneuvoston asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 1 §.

<sup>181</sup> Sirpoma – Tannila 2014, 3. Luku.



pohjana, eri verokantojen alaiset myynnit (ja ostot) tulee erottaa toisistaan kirjanpidossa (OVMA 1 §). Verovelvollisen tulee esimerkiksi pystyä esittämään verokannoittain perusteet kausiveroilmoituksessa ilmoittamilleen myyntiä ja myynnin oikaisueriä koskeville tiedoille. Tämän vuoksi kaikkien samalle kirjanpitotilille kirjattavien myyntitapahtumien osalta tulee soveltaa samaa arvonlisäverollista kirjausmenettelyä (brutto- tai nettokirjaustapa)<sup>182</sup>.

Kirjanpidon johdonmukaisuuden, katkeamattoman ketjun ja asianmukaisten kirjausten osalta on huomattava, että verovelvollisen tulee veroviranomaisen kehotuksesta luovuttaa kirjanpitoaineistonsa tarkastettavaksi (AVL 169 §). Näin ollen kirjanpidosta on johdonmukaisesti löydyttävä perusteet esimerkiksi verovelvollisen antamalle kausiveroilmoitukselle. Arvonlisäverolainsäädännön asettamien edellytysten lisäksi myös KPL 2:6 §:n perusteella kirjanpito tulee järjestää sellaiseksi, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteyden tulee olla todennettavissa osa- ja pääkirjanpitoon. Edelleen liiketapahtumat tulee kirjata asiajärjestyksessä eri pääkirjatileille, joiden sisältö on pidettävä jatkuvasti samana<sup>183</sup> (KPL 2:2 §). Näin ollen voidaan puhua 'audit trailista' eli siitä, että kirjanpidon kirjausketjun tulee olla katkeamaton molempiin suuntiin, yksittäisestä tositteesta tilinpäätöserään ja tilinpäätöserästä yksittäiseen tositteeseen.

Edelleen arvonlisäveronormisto edellyttää, että arvonlisäveron määrään vaikuttavat tapahtumat tulee kirjata kuukausikohtaisessa menettelyssä seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä (OVMA 2 §). Näin ollen myyntitapahtumat, jotka vaikuttavat tilitettävän arvonlisäveron määrään, tulee olla helposti saatavissa pää- tai osakirjanpidosta. Mikäli edellä mainittuja tietoja ei ole helposti saatavissa kirjanpidosta, tulee kirjanpitovelvollisen varata tililuettelonsa omat tilit myyntituloille ja niiden oikaisuerille, jotta tilitettävän veron määrä on luontevasti laskettavissa<sup>184</sup>. Arvonlisäverotuksessa operoidaan suoritettavalla, vähennettävällä tai tilitettävällä verolla. Täten kirjanpitovelvollisen on varattava kirjanpitoonsa vähintään tilit (1) suoritettavaa, (2) vähennettävää ja (3) tilitettävää arvonlisäveroa varten.

---

<sup>182</sup> Tämän voidaan nähdä heijastavan hyvään kirjanpitotapaan kytkeytyvää menettelytapojen soveltamisen jatkuvuuden periaatetta.

<sup>183</sup> Ts. kirjanpidon tulee olla johdonmukaista.

<sup>184</sup> Ks. Valtioneuvoston asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 1§. Ks. myös KILA 2008, ohje arvonlisäveron kirjaamisesta, kohta 4.1.

Kirjanpito- ja arvonlisäverojärjestelmän sidosteisuudesta ja yhtäläisyydestä kertoo myös muun muassa se, että kirjanpitovelvollisen tulee sekä kirjanpitonormiston (KPL 2:3 ja 3:3§) että arvonlisäveronormiston (AVL 136.2 ja 142.2 §) perusteella oikaista ja täydentää kirjanpitonsa suoriteperusteiseksi ennen tilinpäätöksen laatimista. Näiden kirjausten perusteena voidaan käyttää lähetysasiakirjoja, kuormakirjoja ja muita vastaavia dokumentteja esimerkiksi tilanteessa, jossa myyntiä ei ole vielä laskutettu asiakkaalta, eikä kirjanpitoon tallennettavaa asiakaslaskua ole vielä laadittu. Kirjanpitolain 3:6 §:n perusteella tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Arvonlisäverojärjestelmän kannalta edellä mainittu aikaraja on sinällään tiukempi, sillä arvonlisävero tulee maksaa viimeistään kohdekautta (esimerkiksi joulukuu) seuraavan toisen kuukauden (samaisessa esimerkissä helmikuun) 12. päivänä<sup>185</sup>. Näin ollen suoritettavien verojen määrään vaikuttavat myyntitapahtumat on kirjattava edellä mainittuun ajankohtaan mennessä.

Tilanne saattaa kuitenkin usein olla se, että tilikauden viimeisen kauden (esimerkiksi joulukuu) vero on jo maksettu ja kausiveroilmoitus annettu, vaikka varsinainen kirjanpitolain mukainen tilinpäätös saattaa yhä olla laatimatta (ks. edellä mainittu neljän kuukauden aikaraja tilikauden päättymisestä). Tämän seurauksena tilinpäätöstä laadittaessa saatetaan havaita sellaisia puutteita, jotka vaikuttavat päätyneelle tilikaudelle kohdistuvaan arvonlisäverotukseen. Näin ollen kysymykseen tulevat myynnin oikaisuerät, joilla toteutunutta myyntiin kohdistuvaa arvonlisäveron määrää täsmennetään. OVML 25 §:n mukaan arvonlisäveromenettelyn kannalta suoritettavan veromäärän täsmennyksestä tulee toimittaa Verohallinnolle korvaava veroilmoitus eli oikaisuilmoitus. Kirjanpidollisesti katsoen edellä mainittu arvonlisävero kirjataan joko siirtosaamisten tilille tai siirtovelkojen tilille, joiden avulla arvonlisäveroon tarvittavat oikaisut kohdistetaan oikealle periodille<sup>186</sup>.

---

<sup>185</sup> Poikkeuksena ne verovelvolliset (esim. alkutuottajat), jotka tilittävät arvonlisäveron kerran vuodessa, helmikuun lopussa.

<sup>186</sup> KILA:n ohje arvonlisäveron kirjaamisesta 2008.

## 4. Kokoavasti tutkielmasta

### 4.1 Yleisesti tutkielman tavoitteista ja tarkoituksesta

Tutkielmassa on käsitelty myynnin oikaisueriä arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa. Tutkielman tavoitteena on ollut sen määrittäminen, mitä myynnin oikaisuerät ovat. Näin ollen tutkimuksessa on vastattu erikseen siihen, mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa, ja edelleen siihen, mitä myynnin oikaisuerät ovat kirjanpidossa. Edellisen lisäksi myynnin oikaisueriä on tarkasteltu ikään kuin kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen kohtaamispaikassa, jossa on korostunut niiden välinen yhteneväisyys, eroavaisuus ja sidonnaisuus. Koska kysymyksessä on vero-oikeudellinen pro gradu –tutkielma, on arvonlisäverotuksellisille kysymyksille annettu korostettu asema.

Tutkielman alkupuolella (luku 1) on tuotu esiin tutkielman tarkoitus, tutkimuskysymykset, tutkimusmetodi, keskeiset lähteet ja unionioikeudelliset kysymykset sekä arvonlisäverotukseen ja kirjanpitoon kytkeytyvät, aihepiirin kannalta keskeiset, periaatteet. Tutkielman metodologiana on käytetty lainopillista tutkimusotetta eli oikeusdogmatiikkaa. Lisäksi tutkielmassa on hyödynnetty vertailevaa otetta kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen välillä. Näin ollen tutkimuksen metodologia on nojautunut voimassa olevan oikeustilan tulkitsemiseen, oikeustilajärjestelmän systematisointiin sekä oikeudellisen tilan vertailuun arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välillä.

Tutkielman keskeinen lähdeaineisto on muodostunut arvonlisäverotusta sääntelevästä normistosta, kuten arvonlisäverolaista ja arvonlisäverodirektiivistä. Koska vertailupintaa on haettu kirjanpitopuolelta, on relevantiksi lähdeaineistoksi muodostunut myös kirjanpitoa koskeva normisto, kuten kirjanpitolaki. Lainsäädäntöä täydentävänä oikeuslähteenä on käytetty arvonlisäverotukseen ja kirjanpitoon kytkeytyvää oikeuskäytäntöä, kuten korkeimman hallinto-oikeuden antamia ratkaisuja. Lainsäädännön ja oikeuskäytännön lisäksi lähdeaineistona on käytetty

arvonlisäverotuksesta ja kirjanpidosta kirjoitettuja teoksia ja artikkeleita. Tutkielmassa ovat olleet mukana myös aihepiirin kannalta keskeiset vero-oikeudelliset ja kirjanpidolliset periaatteet, jotka ovat tuoneet tutkimukseen eräänlaista tutkimuksellista raamia ja tulkinta-apua.

Tutkielman 2. luku on varattu arvonlisäverotukselliselle pohdinnalle. Tässä yhteydessä arvonlisäverotuksen kannalta keskeistä lainkohtaa, eli AVL 78 pykälää, on avattu voimassa olevan oikeustilan valossa, minkä lisäksi on tehty vertailua sen välillä, mikä on veron perusteeseen vaikuttava myynnin oikaisuerä ja mikä verottomaan vahingonkorvaukseen rinnastettava erä. Vaikka tarkastelun vahvan perustan on muodostanut kansallisen arvonlisäverolain 78 pykälä, on unionioikeudellinen tarkastelu kulkenut mukana ikään kuin sisäänrakennettuna.

Tutkielman 3. luvussa on vastattu siihen, mitä myynnin oikaisuerät ovat kirjanpidossa. Kirjanpidollinen katsaus on tuonut tarkoituksenmukaista vertailupintaa arvonlisäverotuksellisten kysymysten rinnalle. Lisäksi kirjanpidollisen tarkastelun tarkoituksena on ollut tarjota pragmaattista lähestymistapaa siihen, miten verovelvollisia kohtaavat myynnin oikaisuerä –tilanteet käyttäytyvät kirjanpidossa niin, että sekä arvonlisäveronormiston että kirjanpitonormiston vaatimukset tulevat huomioiduiksi. Kirjanpitoa on tarkasteltu ensinnä erikseen, minkä jälkeen tarkastelu on kohdistettu arvonlisäverotukseen ja kirjanpitoon rinnakkain. Luvussa on myös tarkasteltu arvonlisäverojärjestelmän kirjanpidolle asettamia vaatimuksia.

Tutkielman yhdeksi tavoitteeksi on asetettu se, että se palvelisi sekä vero-kirjanpito-oikeudellista tutkimusta että käytännön taloushallintotyötä. Tavoitteena on näin ollen pidetty sitä, että tutkielma tarjoaisi riittävän pragmaattisen lähestymistavan aihepiiriin. Aihepiirin tutkiminen on nähty tarkoituksenmukaiseksi ensinnäkin siksi, että aiheesta on vain niukalti tutkimustietoa. Toiseksi myyntiin kohdistuvat oikaisuerät koskettavat arkipäiväisesti lähes jokaista liike- ja elinkeinotoimintaa harjoittavaa yritystä. Tutkielman aihepiiriä voidaan pitää myös erittäin ajankohtaisena, sillä arvonlisäverolakia – osana laajempaa oma-aloitteisia veroja koskevaa uudistusta – uudistettiin vuoteen 2017 siirryttäessä. Uudistuksen mukana myynnin oikaisueriä

koskevaan AVL 78.1 §:ään otettiin uusi 2 kohta, jossa säännellään verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimiseen, peruuttamiseen tai purkamiseen kytkeytyvistä myynnin oikaisueristä.

## 4.2 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkielmaa ohjanneeksi ensimmäiseksi tutkimuskysymykseksi on esitetty seuraava kysymys: Mitä myynnin oikaisuerät ovat arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa? Yksinkertaisimmillaan myynnin oikaisuerät ovat tulon vähennys- tai lisäyseriä, joilla tulo kirjataan lopullisesti toteutuneeseen määräänsä<sup>187</sup>. Näin ollen esimerkiksi myyjän ostajalle jälkikäteen antama alennus tulee huomioiduksi oikaisuerien avulla.

Läpi koko tutkielman arvonlisäverotuksellisille kysymyksille annettu korostettu asema. Arvonlisäverotuksen osalta tutkielmassa on kysytty, mikä lopulta on myynnin oikaisuerän peruste, eli mistä summasta vero ja oikaisuerä lasketaan? Mitkä suoritukset kuuluvat arvonlisäverotuksessa verollisen myynnin oikaisueriin ja mitkä eivät? Mikä on keskeinen rajanveto myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvauksen luonteisten erien välillä?

Arvonlisäverotuksen osalta tutkielmassa on lähdetty siitä perusoletuksesta, että myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteena käytetään saatua vastiketta ilman veron osuutta. Näin ollen veron perusteeksi katsotaan ostajan myyjälle maksama kokonaishinta, joka sisältää päähyödykkeen, tavarain tai palvelun, hinnan lisäksi kaikki myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvat hinnanlisät<sup>188</sup>. Lisäksi myyntiin kohdistuvat oikaisuerät tulevat huomioiduiksi tilitettävän veron laskemisessa.<sup>189</sup>

Myyjä voi myynnin oikaisueränä vähentää veron perusteesta verollista myyntiä koskevan vuosi- ja vaihtoalennuksen, osto- ja myyntihyvityksen, ylijäämäpalautuksen

---

<sup>187</sup> Huomaa kuitenkin, että myynnin oikaisueriä ei tule sekoittaa varsinaisiin korjausmerkintöihin, jotka koskevat kirjanpitomerkinnän tekemisessä syntyneiden virheiden korjaamista.

<sup>188</sup> Esimerkiksi ostajalta veloitettavat laskutuslisät, toimituspalkkiot, tavarain kuljetus- ja postituskustannukset sekä palvelun suorittajan matkakulut

<sup>189</sup> Ks. lisää 2.1 Arvonlisäveron peruste ja oikaisuerät ja 2.2 Myynnin oikaisuerät arvonlisäverotuksessa.

sekä muun sellaisen oikaisuerän (AVL 78.1 § 1 k.). Vuosialennuksessa on kysymys esimerkiksi siitä, että myyjä myöntää ostajalle alennuksen vuoden aikana ostettujen tuotteiden ja palveluiden yhteenlasketun kokonaissumman perusteella. Vaihtolennuksesta on kysymys esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä myöntää ostajalle uuden tuotteen myyntihetkellä eräänlaisen hyvityksen tämän palauttamasta vanhasta tuotteesta.

Osto- ja myyntihyvitykset tulevat kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa asiakkaalle on annettu virheellisen summan sisältävä lasku, jota hyvitetään seuraavan suorituksen yhteydessä, tai tilanteessa, jossa myyjä hyvittää osittain ostajan palauttamaa tuotetta. Haastavan tilanteesta tekee se, että hyvitysten nimellä suoritetaan monenlaisia myyntiin liittyviä korvauksia ja eri laeissa samalla käsitteellä voi olla keskenään eri merkityksiä<sup>190</sup>. Näissä yhteyksissä on kuitenkin olennaista kiinnittää huomiota siihen, mikä on suoritettavan erän tosiasiallinen sisältö, ei siihen millä nimellä tai nimikkeellä kyseistä erää käsitellään sopimuksissa.

Osuuskunta-muotoisiin yhteisöihin liittyvät ylijäämäpalautukset eroavat edellä mainituista eristä siten, että ne kytkeytyvät yrityksen tuottamaan voittoon. Osuuskunnan omistajajäsenet saavat tietyn sovitun perusteen mukaan ylijäämäpalautusta bonusmyynnin alaisista tuote- ja palveluostoksistaan. Ylijäämäpalautuksia voidaan kuitenkin käsitellä vähennettävänä myynnin oikaisuerinä ainoastaan silloin, kun palautuksen saaja saa ylijäämäpalautusta tilikauden aikana tekemiensä verollisten ostosten suhteessa. Ostajan maksaman vastikkeen ja oikaisueränä käsiteltävän ylijäämäpalautuserän välisen yhteyden tulee olla riittävän selvä ja yksiselitteinen. Näin ollen mikä tahansa ylijäämäpalautukseksi kutsuttu erä ei voi tulla käsitellyksi veron perustetta pienentävänä myynnin oikaisueränä.

---

<sup>190</sup> Yhdeksi ryhmäksi voidaan tunnistaa erilaiset markkinointiin ja mainontaan liittyvät erät, joita ovat muun muassa markkinointihyvitykset, markkinointikorvaukset ja mainostukialennukset. Olennaista näiden osalta on huomata, että ne eivät yleensä perustu myyntien tai ostojen määrään, vaan kyseessä on erikseen sovittu korvauserä. Näin ollen tällainen erikseen sovittu korvaus on myyntisuorituksesta erillinen, usein kiinteämääräinen erä, jota ei pidetä arvonnäisäverotuksessa myynnin oikaisueränä.

Myynnin oikaisuerien suhteen AVL 78 § voidaan nähdä niin kutsuttuna puolijoustavana normina<sup>191</sup>, sillä sen mukaan veron perusteesta saadaan vähentää myös muu sellainen oikaisuerä. Normia voidaan pitää puolijoustavana siksi, että vähennyskelpoisia oikaisueriä ei ole tyhjentävästi lueteltu kyseisessä lainkohdassa, vaan vähennysoikeus koskee myös vuosi- ja vaihtoalennuksiin, osto- ja myyntihyvityksiin sekä ylijäämänpalautuksiin rinnastettavia eriä. Näin ollen myynnin oikaisuerinä voidaan käsitellä esimerkiksi erilaisia käteis- ja paljousalennuksia sekä akordeja.<sup>192</sup>

Arvonlisäverolain osittaisessa uudistuksessa AVL 78.1 §:ään otettiin uusi 2 kohta, joka koskee ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettua oikaisuerää. Näin ollen myyjällä olisi oikeus oikaista veron perustetta oikaisuerien avulla esimerkiksi tilanteessa, jossa suoriteperusteisesti jo syntynyt myyntitapahtuma – ja sitä kautta arvonlisäveron suoritusvelvollisuus – peruuntuukin syystä tai toisesta. Myös unionioikeuden<sup>193</sup> ja unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa veron perustetta on oikaistava tilanteessa, jossa kauppa peruuntuu, purkautuu tai sopimus mitätöidään<sup>194</sup>. Koska sopimuksen mitätöimistä, peruuntumista ja purkamista koskeva lainkohta on uusi, tulisi siitä ja sen soveltamisesta saada johdonmukaista verotus- ja oikeuskäytäntöä. Lisäksi olemassa olevaan oikeus- ja verotuskäytäntöön<sup>195</sup> tulisi suhtautua kriittisesti. Näin ollen esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden päivitetylle ratkaisulinjalle olisi kysyntää.<sup>196</sup>

Arvonlisäverolain 78.1 §:n 3 kohdan mukaan veron perusteesta saadaan vähentää verolliseen myyntiin kohdistuva luottotappio. Arvonlisäverolaissa ei ole suoraan määritelty luottotappio-käsitettä. Kuitenkin luottotappioiden määrittelyn apuna on voitu käyttää lainvalmisteluaineistoa sekä verotus- ja oikeuskäytäntöä. Arvonlisäverotuksen luottotappiot on pitkälti sidottu kirjanpitoon ja hyvään kirjanpitoon. Näin ollen ne

---

<sup>191</sup> Puolijoustavista normeista verotuksessa Määttä 2014, s. 54–55.

<sup>192</sup> Ks. lisää 2.2.1 Vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä.

<sup>193</sup> Ks. Arvonlisäverodirektiivin 90, 184 ja 185 artiklat.

<sup>194</sup> Ks. EUT C-107/13, FIRIN, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivissä vaaditaan, että sellaisen laskun saajan tekemää arvonlisäverovähennystä, joka on laadittu tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun maksamista varten, on oikaistava, kun kauppaa tai liiketointa ei loppujen lopuksi ole tehty.

<sup>195</sup> Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden aihepiiriä koskevat ratkaisut vuodelta 2014.

<sup>196</sup> Ks. lisää 2.2.2 Ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisuerä.

noudattavat yhtenevää linjaa kirjanpidon kanssa. Arvonlisäverotuksessa luottotappioihin kytkeytyvät vähennykset tulevat kyseeseen vain myynnistä tilitettävän veron laskennassa. Näin ollen esimerkiksi rakennuspalveluiden oma käyttö ja siihen kohdistuva arvonlisäverotus lukeutuvat vähennyskelpoisten myynnin oikaisuerien ulkopuolelle. AVL 78.2 §:n mukaan vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä tulee lisätä veron perusteeseen.<sup>197</sup>

Arvonlisäverolain 78.1 §:n 4 kohdan mukaan veron perusteesta saadaan vähentää palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus. Tällaisiksi palautettaviksi pakkauksiksi voidaan katsoa esimerkiksi virvoitusjuomapullot ja –korit, kuljetuslavat sekä kaasupullot, joiden palauttamisesta maksetaan korvaus. Pakkauksen myyjällä on oikeus tehdä myynnin oikaisuerä eli vähentää veron perusteesta palautetun pakkauksen tai kuljetustarvikkeen osuus huolimatta siitä, onko palauttaja verovelvollinen vai ei. Myyjä on oikeutettu vähentämään maksamansa korvauksen veron perusteesta kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että tämä myös itse myy tuotteitaan vastaavanlaisissa pakkauksissa. Myös kysymys eri arvonlisäverokantojen soveltamisesta aktualisoituu, sillä huolimatta tuotteiden (pääsuorite, kuten rehut) verokohtelusta, pakkauksista maksettuja korvauksia käsitellään yleisellä verokannalla oikaisueriä tehtäessä. Palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettun korvauksen osalta on kuitenkin olennaista erottaa se, milloin on kyse myynnin oikaisueristä ja milloin tutkielman ulkopuolelle rajatuista läpikulkueristä<sup>198</sup>.

Vahingonkorvaukset ja niihin rinnastettavat erät ovat ehkä jopa merkittävin ryhmä, joka aiheuttaa kiperiä rajanvetotilanteita verollisten oikaisuerien ja verottomien korvausten välillä<sup>199</sup>. Rajanveto verollisen myynnin oikaisuerän ja verottoman vahingonkorvauksen välillä nojautuu vahvasti sopimusoikeudelliseen problematiikkaan: mistä osapuolten on katsottava sopineen? Haastavaa asiasta tekee esimerkiksi se, että maksettavat korvaukset saattavat esiintyä eri sopimuksissa eri nimillä. Olennaista onkin kiinnittää huomiota sopimuksen tosiasialliseen sisältöön ja maksettavan erän luonteeseen.

---

<sup>197</sup> Ks. lisää 2.2.3 Verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio.

<sup>198</sup> Mikäli vastaanottaja saa käsittelymaksun tai muun sellaisen erän muodossa katetta, palautukseen kohdistuvat saamiset luetaan myyntiin, jolloin voidaan puhua myös myynnin oikaisueristä. Mikäli vastaanottaja ei saa katetta, on kysymys läpikulkueristä.

<sup>199</sup> Ks. lisää 2.3 Rajanvetoa myynnin oikaisuerien ja vahingonkorvausten välillä.



Voidaankin todeta, että vero-oikeudellisesti hedelmällisen tulkintalinjan pohjana tulee olla asiallisesti tunnistetut ja ymmärretyt siviili- ja sopimusoikeudelliset tekijät. Vasta tämän problematiikan ymmärtämisen kautta voidaan edetä kestävämpään vero-oikeudelliseen tarkasteluun.

Arvonlisäverotuksessa keskeistä on se, onko maksettu korvaus suhteutettu tavarán tai palvelun hintaan. Esimerkiksi korvauksia, jotka on suhteutettu tavanomaisten hinnanalennusten tavoin tavarán tai palvelun hintaan, voidaan pitää hinnanalennuksiin rinnastettavina myynnin oikaisuerinä. Kuitenkin, jos maksettu korvaus ei perustukaan tavarán tai palvelun hintaan, vaan esimerkiksi ostajalle syntyneen vahingon kokonaismäärään, kysymyksessä ei ole arvonlisäverotuksellinen myynnin oikaisuerä vaan veroton vahingonkorvaus<sup>200</sup>. Vahingonkorvaus tai siihen rinnastettava erä maksetaan vain syntyneen haitan tai vahingon korvaamiseksi. Useimmissa tapauksissa maksettava vahingonkorvaus perustuu ennalta sovittuun kiinteämääräiseen summaan, joka ei vastaa myytävän tavarán tai palvelun rahamääräistä arvoa. Vahingonkorvaukseksi on tietyin edellytyksin katsottu esimerkiksi viivästyssakko<sup>201</sup> tai varausmaksu tilanteessa, jossa palvelu jätetään käyttämättä<sup>202</sup>. Toisaalta vahingonkorvaukseksi ei ole katsottu esimerkiksi tietynlaisia jälkikäteen perittäviä maksuja tilanteessa, jossa palvelu jätetään käyttämättä<sup>203</sup>. Mielenkiintoisen ryhmän muodostavat lunastustilanteet, joissa osa vastikkeesta on katsottu verottomaksi vahingonkorvaukseksi ja osa verolliseksi lunastusarvoksi<sup>204</sup>.

Tutkielmassa on kysytty myös sitä, miten oikaisueriä tulee käsitellä kirjanpidossa? Mikä on arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon suhde toisiinsa? Liittyykö myynnin

---

<sup>200</sup> Esim. sähkömarkkinalain mukainen vakiokorvaus.

<sup>201</sup> Osapuolet ovat voineet sopia toimitussopimuksessaan viivästyssakosta. Tällöin maksettava suoritus määräytyy esimerkiksi sopimuksessa etukäteen sovitun perusteen mukaan, kuten tiettynä prosentuaalisena osuutena sopimushinnasta jokaiselta viivästyspäivältä.

<sup>202</sup> Esimerkiksi majoituspalvelun tai muun vastaavan palvelun varausmaksu tilanteessa, jossa palvelua ei käytetäkään.

<sup>203</sup> Palveluihin liittyvistä ennakkomaksuista on erotettu tilanteet, joissa palveluun, kuten lääkärin vastaanottoaika, varattu aika jätetään käyttämättä ja tästä peritään maksu jälkikäteen. Jälkikäteen peritty maksu on katsottu vastikkeelliseksi palvelun luovuttamiseksi, sillä ostaja-asiakkaalla on ollut mahdollisuus käyttää varaamansa aika.

<sup>204</sup> Lunastustilanteissa lunastusarvoa vastaava osuus katsotaan veronalaiseksi tavaramyynniksi, jonka osalta voivat tulla kyseeseen myös myynnin oikaisuerät. Lunastusarvon ylittävä osuus katsotaan vahingonkorvaukseksi.

oikaisuerien käsittelyyn eroavaisuuksia arvonlisäverojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän välillä? Minkälaisia vaatimuksia arvonlisäverojärjestelmä asettaa kirjanpidolle? Kirjanpidossa myynnin oikaisuerät vaikuttavat joko suoraan liikevaihtoa eli tilikauden myyntiä vähentäen tai tilikauden kuluja<sup>205</sup> kasvattaen. Myynnin oikaisuerät voidaan kirjanpidossa kirjata luonteensa mukaan kahdella vaihtoehtoisella tavalla, joko alkuperäiselle tulotilille tai omalle tulonoikaisutililleen. Menettelytapa riippuu kyseessä olevan erän luonteesta<sup>206</sup>.

Kirjanpidollinen liikevaihto koostuu tilikaudelle kuuluvista tavaroiden ja palveluiden myyntituotoista, joista on vähennetty annetut alennukset, hyvitykset, arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot<sup>207</sup>. Aihepiirin kannalta on mielenkiintoista huomata, että samalla kun arvonlisäverojärjestelmä sisältää ja tunnistaa myynnin oikaisuerät, arvonlisäveroa voidaan pitää kirjanpidollisesti tarkastellen oikaisueränä<sup>208</sup>. Edellä esitetystä poiketen myyntiin kohdistuneet menot ja menetykset, kuten myyntiprovisiot ja luottotappiot, käsitellään pääsääntöisesti liiketoiminnan muina kuluina (KPL 5:1 §), jolloin ne eivät vaikuta suoraan kirjanpidollisen liikevaihdon määrään.<sup>209</sup>

Kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen välistä suhdetta voitaisiin tiivistäen kuvata sidosteiseksi, jota heijastavat esimerkiksi luottotappio-tilanteet<sup>210</sup>. Sidosteisuus näyttäytyy paikka paikoin myös järjestelmien yhteneväisyytenä, josta esimerkkinä suoriteperusteisuus<sup>211</sup>. Arvonlisäverotuksen kanssa toimivien tulisikin ymmärtää kirjanpidollisia näkökulmia yksinkertaisesti siitä syystä, että kirjanpito toimii

---

<sup>205</sup> Keskeisenä tilinpäätöseränä tämän osalta liiketoiminnan muut kulut.

<sup>206</sup> Esimerkiksi annettu alennus tai luottotappio.

<sup>207</sup> KPL 4:1 §, Neljännen direktiivin 28 artikla, KILA 1306/1994.

<sup>208</sup> Kirjanpidollisten oikaisuerien suhteen tulee kuitenkin edelleen kiinnittää huomiota siihen, käsitelläänkö arvonlisäveroa brutto- vai nettomenettelyä käyttäen. Mikäli arvonlisäveroa käsitellään bruttomenettelyn mukaisesti, myyntituottoihin sisältyvä arvonlisävero vähennetään myynnin oikaisueränä. Mikäli käytetään nettomenettelyä, ei arvonlisäveroa kirjata lähtökohtaisesti tuloslaskelmaan päätettäville tileille eikä oikaisuja tarvitse näin ollen tehdä.

<sup>209</sup> Ks. lisää 3.1 Myynnin oikaisuerät kirjanpidossa.

<sup>210</sup> Arvonlisäverotuksessa luottotappioiden käsittely on pitkälti sidottu kirjanpidolliseen käsittelyyn Ks. muun muassa VaVM 91/1994 ja HE 283/1994.

<sup>211</sup> Kirjanpito- ja arvonlisäverojärjestelmän sidosteisuudesta ja yhtäläisyydestä kertoo myös muun muassa se, että kirjanpitovelvollisen tulee sekä kirjanpitonormiston (KPL 2:3 ja 3:3 §) että arvonlisäveronormiston (AVL 136.2 ja 142.2 §) perusteella oikaista ja täydentää kirjanpitonsa suoriteperusteiseksi ennen tilinpäätöksen laatimista.

arvonlisäverotuksen pohjana. Toiseksi arvonlisäverotus asettaa erityisiä vaatimuksia tapahtumien kirjanpidolliselle käsittelylle, minkä vuoksi voidaan nähdä tarkoituksenmukaisena, että arvonlisäverotuksen parissa työskentelevä ymmärtäisi näiden vaatimusten asettumisen kirjanpitoon.<sup>212</sup>

Sekä arvonlisäverotuksen että kirjanpidon kannalta oikaisuerä-kysymykseen liittyy keskeisesti aikaulottuvuus. Oikaistava hyvityserä voi realisoitua joko samanaikaisesti suoritushetkellä<sup>213</sup> tai vasta myöhemmin<sup>214</sup>. Aikaulottuvuuden osalta myös arvonlisäverokantojen muutoksilla on vaikutusta myynnin oikaisueriin, sillä annettuihin alennuksiin, luottotappioihin ja muihin vastaaviin oikaisueriin sovelletaan sitä verokantaa, joka oli voimassa tavarantoimitusajankohtana tai palvelun suoritushetkellä (AVL 15 §). Hyvän kirjanpitotavan mukaan esimerkiksi annetut alennukset kirjataan pääsääntöisesti kirjanpitoon sille tilikaudelle, jonka aikana ostajalle on syntynyt oikeus alennukseen (KPL 1:3 § ja 8:2 §), vaikka asiakas käyttäisikin tuon alennuksen faktisesti hyväkseen seuraavan tilikauden aikana.

Arvonlisäverojärjestelmän menettelytavat poikkeavat osin kirjanpitojärjestelmän vastaavista menettelyistä. Ensinnäkin niin kutsuttu arvonlisäverotuksellinen liikevaihto eroaa kirjanpidollisesta liikevaihdosta. Eroavaisuuteen on luonnollisesti nähty johtavan ensinnäkin se, että osa myynnistä rajautuu arvonlisäverollisen myynnin ulkopuolelle, jolloin ei ole kysymys arvonlisäverotuksellisista myynnin oikaisueristä<sup>215</sup>. Näin ollen kirjanpidolliset myynnin oikaisuerät kattavat laajemman joukon suorituksia. Toiseksi KPL 4:1 §:n mukaan oikaisuerinä liikevaihtoon vaikuttavat vain myönnettyt alennukset, arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Kirjanpidollisten oikaisuerien kategoria ikään kuin jakautuu kahtia, kun kirjanpidon myynnistä aiheutuneet menot ja menetykset, luottokortti- ja myyntiprovisiot, myyntirahdit ja luottotappiot luetaan oikaisuerinä liiketoiminnan muihin kuluihin, eivätkä ne näin ollen vaikuta liikevaihdon määrään (KPA 1:1–2 §).

---

<sup>212</sup> Ks. lisää 3.3.1 Myynnin oikaisuerät arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon kohtaamisasteissa.

<sup>213</sup> Esimerkiksi käteisalennus-tilanteet.

<sup>214</sup> Esimerkiksi vuosialennus-tilanteet.

<sup>215</sup> Näin ollen oikaisuerän tulee kytkeytyä arvonlisäverolliseen myyntiin, jotta se voidaan ottaa huomioon suoritettavaa – ja edelleen tilitettävää – arvonlisäveroa määriteltäessä.

Arvonlisäverotuksellinen luottotappioiden käsittely poikkeaa kirjanpidossa sovellettavasta menettelystä: luottotappiot vähentävät ja luottotappioiden oikaisut lisäävät myynnistä suoritettavaa veroa, jonka perusteena pidetään arvonlisäverollista liikevaihtoa. Kirjanpidollisesti tarkastellen vain osa oikaisuerinä käsiteltävistä suorituksista lisää tai vähentää liikevaihtoa, kun taas osa oikaisuista käsitellään liiketoiminnan muut tuotot/kulut –erän avulla. Toisaalta lopputuleman kannalta sekä arvonlisäverojärjestelmä että kirjanpitojärjestelmä huomioivat luottotappion ja luottotappioista myöhemmin kertyneen määrän nettotuloa laskettaessa<sup>216</sup>.

Arvonlisäverojärjestelmän kirjanpidolle asettamien vaatimusten lähtökohtana voidaan pitää sitä, että kirjanpidosta tulee olla johdettavissa kausiveroilmoituksessa tarvittavat tiedot ja niiden perusteet (OVML 26 §). Kirjanpitoon kytkeytyvää johdonmukaisuutta noudattaen kaikkien samalle kirjanpitotilille kirjattavien myyntitapahtumien osalta tulee soveltaa samaa arvonlisäverollista kirjausmenettelyä (KPL 2:2 §). Arvonlisäverotus asettaa kirjanpidolle myös aikaan sidottuja vaatimuksia, josta esimerkkinä se, että arvonlisäveron määrään vaikuttavat tapahtumat tulee kirjata kuukausikohtaisessa menettelyssä seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä (OVMA 2 §).

---

<sup>216</sup> Ks. esimerkiksi kuvio 6, joka havainnollistaa myynnin oikaisueriä kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksessa sen suhteen, minkä kirjanpidollisen tilinpäätöserän kautta oikaisuerät vaikuttavat arvonlisäverotukseen ja siinä tehtäviin myynnin oikaisueriin.

## 5. Lopuksi

### 5.1 Neutraliteetti arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon kohtaamispisteessä

Tutkielmassa on tuotu esille, että arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välillä on eroavaisuuksia. Kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen suhdetta on käsitelty 3. luvussa. Nämä eroavaisuudet aiheuttavat eräänlaista problematiikkaa verovelvollisille, esimerkiksi hallinnollisten kustannusten muodossa<sup>217</sup>. Arvonlisäverotuksen kannalta haasteita aiheuttaa muun muassa se, että esimerkiksi luottotappioita ei käsitellä liikevaihto-erän avulla. Näin ollen suoritettava arvonlisävero ei ilmene suoraan kirjanpidollisesta liikevaihdosta. Toisaalta ongelma ei kosketa ainoastaan veronalaisia myyntituloja, vaan ulottuu myös arvonlisäverotuksen ulkopuolisiin myyntituloihin.

Tietyn tyyppinen neutraliteettiongelma on havaittavissa arvonlisäverojärjestelmän sisällä sekä arvonlisäverojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän välillä. Arvonlisäverojärjestelmän sisäisiin neutraliteettiongelmiin lukeutuvat eri tuotteiden ja palvelujen eroavat verokannat sekä se, että osa myynnistä rajautuu arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Haasteita verovelvollisille tuo esimerkiksi se, että saman tuotteen myyntitapahtuma tulee jakaa kahteen osaan sen perusteella, mikä osa myynnistä kohdistuu palautettavaan pakkaukseen ja mikä osa pakkauksen sisältöön. Ongelma ilmenee erityisesti tilanteissa, joissa alennetun verokannan alaisia tuotteita, kuten lääkkeitä, myydään palautettavissa pakkauksissa, joihin tulee soveltaa yleistä verokantaa.

Eri verokantojen soveltaminen samaan myyntitapahtumaan muodostaa eräänlaisen poikkeuksen arvonlisäverotukseen keskeisesti kytkeytyvään liittymisperiaatteeseen, jossa pääsuorite määrittäisi koko suoritteen verokohtelun ja -kannan. Näin ollen liittymisperiaatteen tosiasialliseen vaikuttavuuteen voidaan suhtautua varauksella. Liittymisperiaatteen sijaan voitaisiinkin puhua jakamisperiaatteesta, jossa saman

---

<sup>217</sup> Hallinnollisia kustannuksia on sivuttu tutkielman alkupuolella. Ks. tavoitteesta keventää yrityksille syntynyttä hallinnollista taakkaa HE 39/2016 ja HE 89/2015.

myyntitapahtuman eri osat käsitellään toisistaan erillisinä. On kuitenkin syytä korostaa, että poikkeustapaukset luovat verojärjestelmän neutraliteettiin liittyviä häiriöitä, mikä ei ole linjassa unionin harmonisoitua ja neutraalia verojärjestelmää koskevan tavoitteen kanssa<sup>218</sup>. Lisäksi verojärjestelmän sisälle rakennetut poikkeustilanteet<sup>219</sup> synnyttävät eräänlaisia tehokkuustappioita, jotka näkyvät esimerkiksi verovelvollisen hallinnollisissa kustannuksissa tai haasteena veroviranomaisen harjoittamassa verovalvonnassa<sup>220</sup>. Tehokkuuden kannalta voidaankin katsoa, että verotuksen neutraliteetti- ja liittymisperiaatteita on tarkoituksenmukaista soveltaa esimerkiksi lainvalmistelutyön yhteydessä.

Arvonlisäverotuksen mukaisen suoriteperusteisuuden pääsääntö on linjassa kirjanpidollisen suoriteperusteisuuden kanssa, sillä molemmissa tavarán tai palvelun suoriteperusteinen luovutushetki määrittää myyntitulon realisoitumisen (AVL 15.1 § 1 k. ja KPL 2:3.1 §). Suoriteperusteisuus ei kuitenkaan toteudu kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksessa täysin yhteneväisesti, mikä tuo haasteita myös myynnin oikaisuerä -tilanteisiin. AVL 15.1 §:n 2 kohdan mukaan veron suoritusvelvollisuus syntyy, kun vastike tai sen osa on kertynyt ennen tavarán tai palvelun varsinaista suoritusajankohtaa. Kirjanpidossa tällaista ennakkoon saatua tuloa ei kuitenkaan lueta realisoituneeksi tuotoksi. Näin ollen veron suoritusvelvollisuus syntyy, vaikka vastiketta ei ole kirjanpidossa vielä kirjattu tuotoksi.

Ongelman arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välille tuo myös se, että arvonlisäverolain 137 §:n mukaan verovelvollisella yrityksellä on mahdollista hakeutua maksuperusteisen arvonlisäverotuksen piiriin tilanteessa, jossa yrityksen liikevaihto on alle 500.000 euroa verovuodessa. Samaan aikaan tavara- ja palvelumyyntiä harjoittavan verovelvollisen tulee kuitenkin pitää kirjanpitolain mukaista suoriteperusteista kirjanpitoa<sup>221</sup>. Vaikka maksuperusteista arvonlisäveroa on voitu pitää perusteltuna verovelvollisen

---

<sup>218</sup> Näin Määttä 2013b, s.189.

<sup>219</sup> Kuten tietyissä tapauksissa tavaramyynnin alempi verokanta tai palvelun verovapaus.

<sup>220</sup> Tehokkuudesta Myrsky 2013, s. 131–138.

<sup>221</sup> Kuitenkin kirjanpitopuolella mikrokokoisilla yhdistyksillä ja säätiöillä on mahdollisuus tehdä tilinpäätös maksuperusteisesti (KPL 3:4 §).

maksuvalmiuden kannalta<sup>222</sup>, tulisi poikkeustapauksiin suhtautua kriittisesti juuri niiden synnyttämän epäneutraliteetin ja -symmetrian kannalta. Toisaalta hallinnollisten kustannusten karsimisen kannalta voitaisiin esittää kysymys siitä, pitäisikö pienille yrityksille, joiden liikevaihto on alle 500.000 euroa tilikauden aikana, antaa mahdollisuus tehdä kirjanpitoinsa maksuperusteisesti? Tämä olisi perusteltua ainakin arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon yhteensopivuuden kannalta. Lisäksi tämä lisäisi odotetusti tällaisten yritysten kassanhallintaa ja tätä kautta esimerkiksi maksuvalmiutta, kun velvoitteet<sup>223</sup> syntyisivät samanaikaisesti rahan liikkeiden kanssa. Myös myynnin oikaisueriä koskevat tilanteet eivät olisi näissä tapauksissa kovin haastavia, kun tulot kirjattaisiin myyjän saaman maksun ja maksuhetken perusteella. Toisaalta edellä esitetty muokkaisi kirjanpitojärjestelmää entistä kompleksisemmaksi, lisäisi eroa pienten ja suurten yritysten välillä, sekä toisi haasteita esimerkiksi asetetun liikevaihtorajan (500.000 euroa) tuntumassa toimiville yrityksille<sup>224</sup>.

Kirjanpidon kannalta neutraliteettiin kytkeytyviä hallinnollisia ongelmia syntyy, kun tavara- ja palvelumyynteistä saatavat tulot tulee käsitellä kirjanpidossa keskenään poikkeavasti sen mukaan, mistä ja miten kukin yksittäinen tuloerä on saatu. Hyvänä esimerkkinä toimii muun muassa hierontapalveluja tarjoava yritys, joka ei voi seurata hieronnasta saatuja tuloja vain yhdellä 'myyntitulot hieronnasta –tilillä'. Yrityksen tulee seurata arvonlisäveronormiston perusteella kirjanpidossa sitä, onko kyse esimerkiksi klassisesta hieronnasta, urheiluhieronnasta, jalkahieronnasta vai kuumakivihieronnasta. Esimerkiksi klassinen hieronta on pääsääntöisesti verotonta palvelumyyntiä ja kuumakivihieronta on veronalaista palvelumyyntiä (AVL 1 ja 34–35 §). Lisäksi yrityksen tulee kirjanpidossaan ottaa huomioon se, kuka hieronnan antaa. Mikäli jalkahieronnan antaa jalkahierontoihin erikoistunut kosmetologi, on hieronta verollista. Mikäli jalkahieronnan antaa esimerkiksi asianmukaiset opinnot suorittanut apu- tai

---

<sup>222</sup> Maksuvalmiudesta ja hallinnollisen taakan keventämisestä hallituksen esitykset 39/2016, s. 32; 89/2015, s. 1.

<sup>223</sup> Kuten arvonlisäveron tilittäminen, työnantajamaksujen tilittäminen sekä lomapalkkavelkojen jaksottaminen.

<sup>224</sup> Haasteena esimerkiksi täysin maksuperusteisin kirjanpidon muuttaminen suoriteperusteiseksi kesken tilikauden.

lähihoitaja, on jalkahieronta verotonta.<sup>225</sup> Edes sillä ei näyttäisi olevan asiassa merkitystä, että asiakas olisi tullut jalkahoitoon lääkärin läheteellä, eli jalkahoidolle olisi terveydellinen ja lääketieteellinen peruste.<sup>226</sup> Näin ollen osassa tapauksista voi tulla kysymykseen verolliseen myyntiin kohdistuvat oikaisuerät, kun toisissa tapauksissa oikaisuerät eivät voi tulla kysymykseen. Vaikka kaksi toisistaan erillistä tavara- tai palvelumyyntiä olisivat toisiinsa rinnasteisia kirjanpidossa, eivät ne sitä välttämättä arvonlisäverotuksessa ole. Näin ollen kirjanpidossa ei voida kiinnittää huomiota vain siihen, onko syntynyt liikevaihdoksi katsottavaa tuloa.

Verovelvollisen kannalta olisi tarkoituksenmukaista, että arvonlisäverojärjestelmä olisi mahdollisimman hyvin linjassa kirjanpitojärjestelmän kanssa. Kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen yhteneväisyys helpottaa verovelvollisen hallinnollista taakkaa. Yhteneväisyyden voidaan olettaa lisäävän sitä, että verotuksesta johtuvat velvoitteet tulee toteutettua oikein ja oikea-aikaisesti, kun verotusta varten tarvittavat tiedot saadaan suoraan kirjanpidosta ilman erityisiä erottelutoimia. Tässä olennaista on myös se, että arvonlisäverojärjestelmä on riittävän yksinkertainen. Neutraalissa ja yksinkertaisessa verojärjestelmässä verotus ei oletettavasti myöskään aiheuta markkinoille suosimisesta johtuvaa vinoumaa. Esimerkiksi eri tuotteiden ja palveluiden väliset verokantaerot johtavat toimialakohtaiseen suosimiseen. Sekä neutraaliin että yksinkertaiseen verojärjestelmään voidaankin liittää jonkinlainen oletus siitä, että veropohja on riittävän laaja ja yleinen verokanta on nykyistä matalampi.<sup>227</sup>

---

<sup>225</sup> Ks. KHO:2017:29, jossa oli kysymys jalkahoidon arvonlisäverollisuudesta sen suhteen, kuka jalkahoidon antaa. Hieronnasta osana terveys- ja sosiaalipalveluja ks. Verohallinnon ohje Dnro A196/200/2014.

<sup>226</sup> Palvelun suorittajan osalta ks. KVL 2013/5: A Oy suoritti silmänpohjan valokuvausta sekä omissa tiloissaan että julkisen terveydenhuollon toimintayksiköissä. Julkiselle terveydenhuollolle yhtiö myi kokonaispalvelun, joka kuvauksen lisäksi sisälsi mm. esitetietojen keräämisen, kuvattavien kutsumisen kuvauksiin, laajennustippojen annostelun, silmänpohjakuvien tallentamisen A Oy:n tietojärjestelmään, lääkärinlausuntojen laatimisen ja lausuntojen toimittamisen kuvattaville. A Oy käytti kuvaukseen omia laitteitaan ja kuvauksen jälkeen tiedot siirrettiin yhtiön omaan tietojärjestelmään. Kuvauksen saattoi suorittaa optikko tai muu kuin terveydenhuollon ammattihenkilö. A Oy:llä oli yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain 4 §:n mukaisia lupia silmänpohjan valokuvauksen suorittamiseen. Kun silmänpohjan valokuvauksen toteutti terveydenhuollon ammattihenkilö, kyse oli AVL 35 §:ssä tarkoitettusta terveyden- ja sairaanhoitopalvelusta, jonka myynnistä ei AVL 34 §:n 1 momentin perusteella tullut suorittaa arvonlisäveroa. Kun palvelun suorittaja ei ollut terveydenhuollon ammattihenkilö, edellä tarkoitettua palvelukokonaisuuden myynnistä tuli suorittaa arvonlisäveroa AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella.

<sup>227</sup> Näin Euroopan komissio 2010, kohta 5.5. Aiheesta myös Myrsky 2013, s. 131–144.



## 5.2 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet tutkielman valossa

Tutkielmassa asetettujen kysymysten tarkoituksena on ollut ohjata tutkimusprosessin kulkua. Näin ollen ne ovat ohjanneet tutkimuksen tekijää ikään kuin pysymään oikeassa asiassa ja suuntaamaan huomiota tutkimuksen rakentumisen kannalta tarkoituksenmukaisiin tekijöihin. Tutkielmassa on pyritty käyttämään kattavasti eri lähdeaineistoa, minkä lisäksi erityisesti vero-oikeudellisissa kysymyksissä tulkinta- ja soveltamislinjaa on haettu kansallisen oikeuskäytännön rinnalle unionin tuomioistuimen ratkaisulinjasta. Unionin tuomioistuimen ratkaisuissa ja niiden perusteluissa on myös usein otettu kohtuullisen kattavasti kantaa unionin tavoitteisiin ja periaatteisiin. Näin ollen tulkintalinja on ollut monivivahteisempaa ottaen huomioon lain sanamuodon mukaisen tulkinnan lisäksi lain tarkoituksen ja tavoitteet. Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon välisen sidonnaisuuden vuoksi, arvonlisäverotuksellisesti tulkinnanvaraisissa oikaisueroihin liittyvissä menettelykysymyksissä tulkinta-avun hakeminen kirjanpidon lainalaisuuksien puolelta on nähty tarkoituksenmukaisena<sup>228</sup>.

Tutkimusaihe on ollut haastava, sillä siitä on ollut saatavilla niukasti kirjoitettua materiaalia ja tutkimustietoa. Toisaalta tämä on osoittanut tutkimusaihevalinnan tarkoituksenmukaiseksi ja aiheesta kirjoittamisen tarpeelliseksi. Tutkimusaiheeseen suoraan istuvan materiaalin niukkuus on myös johtanut siihen, että tutkielmassa on jouduttu hyödyntämään keskenään varioivaa lähdemateriaalia. Näin ollen tutkimusprosessin haasteet ovat liittyneet lähdemateriaalikokonaisuuden hallitsemiseen ja yhteenkokoamiseen. Tutkimusprosessia voisikin kuvailla eräänlaiseksi tilkkutäkin ompelemiseksi, jossa kokonaisuus rakentuu erilaisten palasten sidonnaisuuden varaan. Kokoavana ajatuksena lähdemateriaalin käytöstä mainittakoon kuitenkin se, että keskenään varioivaa lähdemateriaalia on pyritty kokoamaan yhteen aihepiirin kannalta keskeisten oikeusohjeiden sanamuoto, tarkoitus ja tavoitteet huomioiden.

Tutkielman kokonaisuuden osalta voidaan todeta, että tutkimus on päässyt tavoitteeseensa, sillä asetettuihin tutkimuskysymyksiin on vastattu. Tutkielma on

---

<sup>228</sup> Näin esimerkiksi luottotappio-tilanteissa.

rajoittunut tarkastelemaan kansallisesti nimenomaan myynnin oikaisueriä arvonlisäverotuksessa ja kirjanpidossa. Näin ollen esimerkiksi ostojen oikaisuerät, läpikulkuerät, yhteisökauppatilanteet ja valuuttakurssierot on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle. Aiheen laajemman hahmottamisen kannalta voidaan kuitenkin todeta, että edellä esitetyt rajaukset ja rajatilanteet kaipaavat vero- ja kirjanpito-oikeudesta kiinnostunutta tutkijaa ja tutkimusta. Esimerkiksi ostojen oikaisueriin kytkeytyvä tutkimus voidaan nähdä tarkoituksenmukaisena, sillä saman kaupan osalta myyjän tekemät myynnin oikaisuerät linkittyvät ostajan tekemiin ostojen oikaisueriin. Ostojen oikaisueriin kohdistuva tutkimus olisi perusteltu jatkumo myynnin oikaisuerien tutkimiselle, sillä ostojen oikaisueriä koskevassa AVL 118 pykälässä on viitattu myynnin oikaisueriä koskeviin AVL 78 ja 78 a pykäliin. Lisäksi ostojen oikaisueriä koskeva tutkimus voisi olla teorian ja pragmatiikan kohtaamispisteestä kiinnostuneelle tarkoituksenmukainen tutkimuskohde, sillä sen tuottamat tulokset voisivat palvella sekä vero- ja kirjanpito-oikeudellista tieteenalaa että käytännön liike-elämää.

Potentiaalisia jatkotutkimusaiheita olisivat myös niin kutsutut läpikulkuerät. Kuten tässä tutkimuksessa on todettu, rajanveto myynnin oikaisuerän ja läpikulkuerän välillä on tapauskohtaista ja hyvin tarkkarajaista<sup>229</sup>. Mahdollisiksi jatkotutkimusaiheiksi voitaisiin mainita myös myyntiin kohdistuvat valuuttakurssierot ja yhteisökauppatilanteet. Myyntiin ja myyntisaamisiin kohdistuvat kurssierot ovat itsessään niin laaja kokonaisuus, että niissä olisi paikka laajemmallekin tutkimukselle, jonka yhteydessä voisi hyödyntää esimerkiksi vertailua eri maiden välillä. Kurssierojen suhteen tulisikin tarkastella laajaa kansainvälistä kenttää ja normistoa, sillä kysymykseen tulisivat kansallisen normiston lisäksi unionioikeudelliset kysymykset<sup>230</sup> sekä muut kansainväliset standardit, kuten International Accounting ja International Financial Reporting -standardit (IAS/IFRS-standardit). Kurssieroja käsittelevä aihepiiri on haastava, mutta perusteltu, sillä valuuttakurssierot voidaan nähdä merkittävinä ja keskeisinä osa-alueina erityisesti kansainvälistä kauppaa harjoittavien yhteisöjen ja muiden yritysmuotojen toiminnassa. Kansainvälisen kaupan lisäksi puhtaat yhteisökauppa-tilanteet olisivat merkityksellisiä tarkastelukohteita. Toimivana

---

<sup>229</sup> Ks. KILA 1753/2005 ja 1218/1993.

<sup>230</sup> Ks. esimerkiksi Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivi (78/660/ETY) ja konsernitilinpäätösdirektiivi (83/349/ETY).

lähtökohtana voisi yhteisökauppaan ja siihen liittyviin oikaisueriin ottaa AVL 78a pykälän, jossa säännellään myynnin oikaisueristä yhteisökauppa-tilanteissa.